

**Consejo de Normas
Internacionales de Auditoría y
Aseguramiento®**

**Manual de Pronunciamientos
Internacionales
Sobre Gestión de Calidad,
Auditoría, Revisión, Otros Tipos de
Aseguramiento
y Servicios Relacionados**

***Edición 2023–2024
Volumen II***

La Fundación Internacional de Ética y Auditoría (IFEATM), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB®) y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) no aceptan responsabilidad alguna por pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material contenido en esta publicación, ya sea que dichas pérdidas se deban 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 sobre Encargos de Aseguramiento, las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, las Normas Internacionales sobre Gestión de la Calidad, las Notas de Práctica de Auditoría Internacional, los Borradores de Exposición, los Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB son propiedad intelectual de la IFAC.

Derecho de autor© septiembre de 2024 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) de www.iaasb.org. Se requiere autorización por escrito para traducir, reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de este documento.

«Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento», «Normas Internacionales de Auditoría», «Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas», «Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento», «Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión», «Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados», Normas Internacionales de Gestión de la Calidad», “Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría”, “IAASB”, “ISA”, “ISA para LCE”, “ISAE”, “ISRE”, “ISRS”, “ISQM”, “IAPN”, y el logotipo de IAASB son marcas comerciales de IFAC, o marcas registradas y marcas de servicio de IFAC en los EE.UU. y otros países. La «Fundación Internacional de Ética y Auditoría» e «IFEATM» son marcas comerciales de IFEA, o marcas registradas y marcas de servicio de IFEA en EE.UU. y otros países.

Las estructuras y procesos que respaldan las operaciones del IAASB son facilitados por la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEATM). Para obtener información sobre derechos de autor, marcas registradas y permisos, visite permisos o póngase en contacto con permissions@ifac.org.



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

ISBN: 978-1-60815-573-6

Marcas comerciales y Marcas Registradas y Marcas de Servicio

Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento®

IAASB®



Normas Internacionales de Auditoría®

Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados
Financieros de Entidades Menos Complejas™

Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento™

Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión™ Normas

Internacionales sobre Servicios Relacionados™ Normas

Internacionales sobre Gestión de la Calidad™ Notas sobre Prácticas

Internacionales de Auditoría™

NIA®

NIA para EMC™

NIEA™

NIER™

NISR™

NIGC™

NPIA™

MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES SOBRE GESTIÓN DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

PARTE II

CONTENIDO

	Página
Nueva Norma Aún No Vigente	
Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC)	1–120
Enmiendas Conformes a Otras Normas Internacionales Derivadas de la NIA para EMC	121–128

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

(Vigente para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas
para períodos que Comiencen a partir del 15 de diciembre de 2025)

CONTENIDO

	Página
Referencia de las NIA para EMC.....	4
A. Autoridad de la NIA para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas	8
1. Conceptos Fundamentales, Principios Generales y Requisitos Generales.....	13
1.1.Fecha de Vigencia.....	13
1.2. Requisitos Éticos Relevantes y Gestión de la Calidad a Nivel de Firma	13
1.3. OBJETIVOS GENERALES DEL AUDITOR.....	14
1.4.CONCEPTOS FUNDAMENTALES Y PRINCIPIOS GENERALES PARA LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA.....	14
1.5. FRAUDE.....	16
1.6. LEYES Y REGLAMENTOS	17
1.7. PARTES RELACIONADAS	18
1.8. COMUNICACIONES GENERALES CON LA GESTIÓN Y LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO	18
1.9. REQUISITOS DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICOS	19
2. Evidencia y Documentación de Auditoría.....	20
2.1. OBJETIVOS.....	20
2.2. EVIDENCIA DE AUDITORÍA SUFICIENTE Y APROPIADA.....	20
2.3. INFORMACIÓN QUE SERÁ UTILIZADA COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA.....	20
2.4. REQUISITOS GENERALES DE DOCUMENTACIÓN	22
3. Gestión de la Calidad del Encargo	24
3.1. OBJETIVO.....	24
3.2. RESPONSABILIDADES DEL SOCIO DEL ENCARGO.....	24
3.3. REQUISITOS DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICOS	28
4. Aceptación o Continuidad de un Trabajo de Auditoría y Trabajos de Auditoría Iniciales	29
4.1. OBJETIVOS.....	29
4.2. CONDICIONES PREVIAS PARA UNA AUDITORÍA.....	30
4.3. CONSIDERACIONES EN LA ACEPTACIÓN O CONTINUIDAD DEL COMPROMISO	30
4.4. TÉRMINOS DEL CONTRATO DE AUDITORÍA.....	31
4.5. TRABAJOS DE AUDITORÍA INICIALES.....	31

4.6. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE COMUNICACIÓN	32
4.7. REQUISITOS DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICOS	33
5. Planificación	34
5.1. OBJETIVOS.....	34
5.2. PLANIFICACION DE ACTIVIDADES	34
5.3. MATERIALIDAD.....	37
5.4. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE COMUNICACIÓN	38
5.5. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN	38
6. Identificación y Evaluación de Riesgos.....	40
6.1. OBJETIVOS.....	40
6.2. PROCEDIMIENTOS PARA IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS Y ACTIVIDADES RELACIONADAS.....	40
6.3. COMPRESIÓN DE ASPECTOS RELEVANTES DE LA ENTIDAD.....	42
6.4. IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIONES MATERIALES.....	49
6.5. EVALUACIÓN DE LA IDONEIDAD DEL USO DE LA NIA PARA EMC	52
6.6. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE COMUNICACIÓN	52
6.7. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN	52
7. Respuesta a los Riesgos Evaluados de Incorrección Material.....	54
7.1. OBJETIVOS.....	54
7.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA EN RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS DE INCORRECCIONES MATERIALES A NIVEL DE ESTADOS FINANCIEROS.....	54
7.3. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA QUE RESPONDEN A LOS RIESGOS EVALUADOS DE INCORRECCIONES MATERIALES A NIVEL DE AFIRMACIÓN ..	55
7.4. ÁREAS DE ENFOQUE ESPECÍFICAS.....	61
7.5. ACUMULACIÓN DE INCORRECCIONES	69
7.6. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE COMUNICACIÓN	69
7.7. REQUISITOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN	70
8. Conclusión	71
8.1. OBJETIVOS.....	71
8.2. EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES DETECTADAS DURANTE LA AUDITORÍA.....	71
8.3. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS QUE AYUDAN A LLEGAR A UNA CONCLUSIÓN ENERAL.....	71
8.4. HECHOS POSTERIORES.....	72
8.5. LAS EVALUACIONES DEL AUDITOR Y OTRAS ACTIVIDADES QUE RESPALDEN LA CONCLUSIÓN DEL AUDITOR	

.....	73
8.6. DECLARACIONES ESCRITAS	75
8.7. <i>ASUMIR LA RESPONSABILIDAD GENERAL DE LA GESTIÓN Y LA CONSECUCIÓN DE LA CALIDAD</i>	77
8.8. <i>REQUISITOS ESPECÍFICOS DE COMUNICACIÓN</i>	77
8.9. <i>REQUISITOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN</i>	78
9. Formarse una Opinión y Presentar un Informe	79
9.1. OBJETIVOS.....	79
9.2. <i>FORMARSE UNA OPINIÓN SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS</i>	79
9.3. FORMA DE OPINIÓN	80
9.4. INFORME DEL AUDITOR	81
9.5. MODIFICACIONES AL DICTAMEN.....	84
9.6. <i>OTROS PÁRRAFOS DEL INFORME DE AUDITORÍA</i>	90
9.7. <i>INFORMACIÓN COMPARATIVA-CIFRAS CORRESPONDIENTES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS</i>	92
9.8. OTRA INFORMACIÓN.....	93
9.9. <i>REQUISITOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN</i>	95
10. Auditorías de los Estados Financieros del Grupo	96
10.1. OBJETIVO	96
10.2. PLANIFICACIÓN DE ACTIVIDADES.....	96
10.3. MATERIALIDAD	97
10.4. COMPRENDER EL GRUPO Y SU ENTORNO, LA INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE <i>MARCO CONCEPTUAL Y SISTEMA DE CONTROL INTERNO DEL GRUPO</i>	97
10.5. <i>IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIONES MATERIALES</i>	98
10.6. <i>RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS DE INCORRECCIONES MATERIALES</i>	98
10.7. <i>REQUISITOS ESPECÍFICOS DE COMUNICACIÓN</i>	99
10.8 <i>REQUISITOS ESPECÍFICOS DE DOCUMENTACIÓN</i>	99
ANEXO 1	100
ANEXO 2	110
ANEXO 3	113
ANEXO 4	114
ANEXO 5	117
ANEXO 6	118
ANEXO 7	119

Prefacio de las NIA para EMC.

- P.1. Esta norma (es decir, la NIA para las Entidades de Menos Complejas (EMC) ha sido diseñada para lograr una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error, en las auditorías de estados financieros de entidades de menor complejidad (EMC) de los sectores privado y público. La norma se ha desarrollado para reflejar la naturaleza y las circunstancias de una auditoría de los estados financieros de una EMC y garantizar la consistencia en la ejecución de un trabajo de auditoría de calidad. Esta norma se basa en que la firma está sujeta a la NIGC 1¹ o a requisitos nacionales al menos igual de exigentes. Un trabajo de auditoría de calidad se logra planificando, ejecutando e informando sobre él de conformidad con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar el objetivo de esta norma implica ejercer el juicio profesional y mantener una actitud de escepticismo profesional.
- P.2. Esta norma se redacta en el contexto de la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad menos compleja (EMC), según lo contemplado en la Parte A. También podrá adaptarse, según sea necesario en las circunstancias del encargo, a la 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 específica de un estado financiero, solo si la entidad es una EMC, según lo establecido en la Parte A.
- P.3. Cuando se realiza un encargo de auditoría utilizando esta norma, las Normas Internacionales de Auditoría no le son aplicables.
- P.4. La Parte A establece la autoridad para determinar el uso apropiado de la NIA para EMC. Las decisiones sobre el uso requerido o permitido de esta norma, incluyendo las descripciones de los tipos de entidades para las que se puede realizar una auditoría de conformidad con ella, recaen en las autoridades legislativas y reguladoras o en los organismos locales pertinentes con autoridad para la emisión de normas.
- P.5. Si esta norma se utiliza para encargos de auditoría distintos a los contemplados en la Parte A, el auditor no podrá declarar el cumplimiento de la NIA para EMC en el informe de auditoría. Esta norma no invalida las leyes ni regulaciones locales que rigen las auditorías de estados financieros en una jurisdicción específica.
- P.6. Esta norma no invalida las leyes ni regulaciones locales que rigen las auditorías de estados financieros en una jurisdicción específica. La NIA para EMC no aborda las responsabilidades del auditor que puedan existir en la legislación o regulación. Dichas responsabilidades pueden diferir de las establecidas en esta norma, y es responsabilidad del auditor garantizar el cumplimiento de todas las obligaciones legales, regulatorias o profesionales pertinentes.

El Marco de Información Financiera Aplicable

- P.7. Los estados financieros sujetos a auditoría son los de la entidad, preparados por la gerencia de la entidad con la supervisión de los encargados de la gobernanza. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza en relación con la información financiera. Esta norma no impone responsabilidades a la gerencia ni a los encargados de la gobernanza y no anula las disposiciones legales o reglamentarias que regulan sus responsabilidades. Sin embargo, una auditoría conforme a esta norma se realiza partiendo de la premisa de que la gerencia y, en su caso, los encargados de la gobernanza han reconocido ciertas responsabilidades que son fundamentales para la realización de la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los encargados de la gobernanza de sus responsabilidades.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados de la gobernanza en la elaboración de los estados financieros

El alcance de las responsabilidades de la gerencia o la forma en que se describen, puede variar de un país a otro. Aunque puede haber diferencias en el alcance de dichas responsabilidades o en la forma en que se describen, una auditoría conforme a esta norma se realiza partiendo de la premisa de que la gerencia y, en su caso, los encargados de la gobernanza, han reconocido y entendido que tienen responsabilidades:

- *Para la elaboración de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel;*

¹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM) 1, *Gestión de la Calidad para Empresas que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros, u Otros Encargos de Servicios de Aseguramiento o Relacionados.*

- *Para el control interno que la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza determinen que es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error; y*
- *Proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la elaboración de los estados financieros, así como a la información adicional que el auditor pueda solicitar, y acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las que el auditor considere necesario obtener pruebas de auditoría.*

- P.8. El marco de información financiera aplicable abarca a menudo las normas de información financiera establecidas por una organización de normalización autorizada o reconocida, o los requisitos legislativos o reglamentarios.
- P.9. Los requisitos del marco de información financiera aplicable determinan la forma y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique cómo contabilizar o revelar todas las transacciones o hechos, normalmente incorpora principios suficientemente amplios que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables coherentes con los conceptos del marco que subyacen a los requisitos.
- P.10. Algunos marcos de información financiera son marcos de presentación razonable, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Esta norma abarca ambos marcos. El término «marco de presentación razonable» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco y:
- (a) Reconoce explícita o implícitamente que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección facilite información más allá de la específicamente requerida por el marco; o
 - (b) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección se aparte de un requisito del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones sólo sean necesarias en circunstancias extremadamente raras.

El término «marco de cumplimiento» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco, pero que no contiene los reconocimientos de (a) o (b) anteriores.

Auditoría de Estados Financieros

- P.11. El propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión de una opinión por parte del auditor sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Como base para la opinión del auditor, esta norma exige que este obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error.
- P.12. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad. Se obtiene 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 inapropiada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, la seguridad razonable no es un nivel absoluto de seguridad, ya que existen limitaciones inherentes a una auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría en la que el auditor extrae conclusiones y basa su opinión sea persuasiva en lugar de concluyente.

Limitaciones Inherentes de una Auditoría

El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de incorrección material y del riesgo de detección. La evaluación de los riesgos de incorrección material se basa en procedimientos de auditoría para obtener la información necesaria a tal efecto y en la evidencia obtenida a lo largo de la auditoría. La evaluación de los riesgos de incorrección material es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión susceptible de medición precisa.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe el riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso si la auditoría se planifica y ejecuta adecuadamente de conformidad con esta norma. Por consiguiente, el descubrimiento posterior de una incorrección material resultante de fraude o error no indica en sí mismo que la auditoría no se haya realizado de conformidad con esta norma. Sin embargo, las limitaciones inherentes de una auditoría no justifican que el auditor se conforme con evidencia de auditoría poco convincente.

Formato de la NIA para EMC.

P.13. La NIA para EMC incluye:

- (a) Parte A, que establece la autoridad para determinar el uso apropiado de la NIA para EMC.
- (b) Parte 1, que establece los conceptos fundamentales, los principios generales y los requisitos generales que deben aplicarse a lo largo de la auditoría.
- (c) Parte 2, que establece los requisitos generales para la evidencia y la documentación de auditoría, así como el objetivo general de la auditoría.
- (d) Parte 3, que establece las obligaciones y responsabilidades del auditor y del socio del encargo en relación con la gestión de la calidad en la auditoría de una EMC.
- (e) Partes 4 a 9, que siguen el desarrollo de un encargo de auditoría y establecen los requisitos detallados para la misma. Cada una de estas partes también incluye requisitos específicos de comunicación y documentación, según sea necesario.
- (f) Parte 10, que establece las consideraciones especiales aplicables a la auditoría de los estados financieros de un grupo.
- (g) Apéndices, que incluyen el glosario de términos utilizados en esta norma, afirmaciones, una carta de encargo ilustrativa y una carta de manifestación ilustrativa, así como otros materiales de apoyo relevantes para la implementación de los requisitos de esta norma.

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

- (a) Material introductorio en un recuadro separado que establece el contenido y el alcance de esa Parte (sin que ello genere obligaciones adicionales para el auditor).
- (b) Objetivo(s), que vincula los requisitos de esa Parte con el objetivo general de la auditoría.
- (c) Requisitos que deben cumplirse, excepto cuando el requisito sea condicional y la condición no exista. Los requisitos se expresan mediante "deberá".
- (d) Material explicativo esencial (MEE), diseñado para proporcionar una explicación adicional relevante para una subsección o un requisito específico. Todo el MEE se presenta en cursiva dentro de recuadros azules separados. Existen dos tipos de MEE: el MEE introductorio general, que explica el contexto de la sección siguiente, y el MEE específico para el requisito inmediatamente superior.

Ciertos requisitos y la MEE solo son aplicables cuando hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo. Dichos requisitos y la MEE se presentan en un recuadro con el encabezado "Consideraciones cuando hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo".

P.15. Las definiciones, que describen el significado atribuido a ciertos términos a efectos de esta norma, se pueden encontrar en el Glosario de Términos del Apéndice 1. Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación uniformes de los requisitos y no pretenden invalidar las definiciones que puedan establecerse para otros fines, ya sea en la legislación o en los reglamentos.

P.16. A efectos de esta norma, el uso de "EMC" o "entidad" también se refiere a un grupo (es decir, cuando la auditoría es una auditoría de estados financieros del grupo).

Materiales de Apoyo No Autorizados

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

Entidades del Sector Público

P.18. Esta norma es relevante para los trabajos en el sector público, cuando se aplican las consideraciones establecidas en la Autoridad de la Parte A.

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 derivadas de leyes, reglamentos u otras autoridades (como directivas ministeriales, requisitos de política gubernamental o resoluciones de la legislatura), que pueden abarcar un alcance más amplio que una auditoría de estados financieros de conformidad con

esta norma. Estas responsabilidades adicionales no se abordan en esta norma. Pueden abordarse en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores o de los organismos nacionales de normalización, o en las directrices elaboradas por las agencias de auditoría del sector público.

- P.19. El marco de información financiera aplicable utilizado por una entidad del sector público se determina por los marcos legislativos y regulatorios pertinentes a cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Entre los aspectos que pueden considerarse en la aplicación por parte de la entidad de los requisitos de información financiera aplicables, y cómo se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, se incluye si la entidad aplica una contabilidad de devengo completo, una contabilidad de caja de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público o una contabilidad híbrida.
- P.20. La propiedad de una entidad del sector público puede no tener la misma relevancia que en el sector privado, ya que las decisiones relacionadas con la entidad pueden tomarse fuera de ella como resultado de procesos políticos. Por lo tanto, es posible que la gerencia no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Entre los asuntos que pueden ser relevantes se incluyen la comprensión de la capacidad de la entidad para tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y la dirección estratégica de la entidad.
- P.21. Cuando corresponde, se han incluido en la EEM consideraciones adicionales específicas para las entidades del sector público.

A. Autoridad de la NIA para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas

Contenido de esta Parte

La Parte A establece la Autoridad para determinar el uso apropiado de la NIA para EMC.

La NIA para la EMC está diseñada para facilitar el logro de los objetivos generales del auditor, dada la naturaleza y las circunstancias típicas de una EMC, como se describe en esta Parte. Existen limitaciones al uso de la NIA para la EMC, que se dividen en tres categorías: prohibiciones específicas, características cualitativas y umbrales cuantitativos. La Parte A también describe las responsabilidades de las autoridades legislativas o reguladoras, o de los organismos locales pertinentes con autoridad para la emisión de normas, para respaldar el uso adecuado de esta norma. El uso de "EMC" o "entidad" también se refiere a un grupo (es decir, cuando la auditoría es una auditoría de estados financieros del grupo).²

Los requisitos de esta NIA para la EMC se han diseñado para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC (es decir, no abordan asuntos ni circunstancias complejas). Si la NIA para la EMC se utiliza para una auditoría fuera del alcance previsto de esta norma, el cumplimiento de los requisitos de la NIA para la EMC no será suficiente para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar una opinión de seguridad razonable.

La Guía Suplementaria sobre la Autoridad de la Norma (Guía Suplementaria sobre la Autoridad) proporciona orientación adicional a las autoridades legislativas o reguladoras, o a los organismos locales pertinentes con autoridad para la emisión de normas, al abordar sus respectivas responsabilidades, como se describe en esta Parte. Además, la Guía Suplementaria sobre la Autoridad explica con más detalle cuestiones que pueden ser relevantes para las firmas y los auditores a la hora de determinar si el uso de la NIA para la EMC es adecuado.

Limitaciones del Uso de la NIA para las EMC

Las limitaciones para el uso de la NIA para la EMC se dividen en tres categorías:

- *Clases específicas de entidades para las que se prohíbe el uso de la NIA para la EMC (es decir, prohibiciones específicas);*
- *Características cualitativas que describen una EMC y que, de no ser exhibidas por una entidad, normalmente impedirían el uso de la NIA para la EMC en la auditoría de sus estados financieros; y*
- *Umbrales cuantitativos que determinarán las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad normativa en cada jurisdicción.*

Para determinar el uso adecuado de la NIA para la EMC, se deben considerar las tres categorías.

Prohibiciones Específicas

El párrafo A.1 establece las clases de entidades para las que se prohíbe específicamente el uso de esta norma.

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

- (a) La legislación o regulación prohíbe el uso de la NIA para la EMC o especifica el uso de normas de auditoría distintas a la NIA para la EMC en la auditoría de los estados financieros en esa jurisdicción.
- (b) La entidad cotiza en bolsa.
- (c) La entidad se clasifica en una de las siguientes clases:
 - (i) Una entidad, cuya una de sus funciones principales es recibir depósitos del público;
 - (ii) Una entidad, cuya una de sus funciones principales es proporcionar seguros al público; o

² Un "grupo" es una entidad que informa para la cual se preparan estados financieros grupales, y los "estados financieros del 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", tal como se utiliza en la NIA para la EMC, no pretende tener el mismo significado que "consolidación" o "estados financieros consolidados", tal como se definen o describen en los marcos de información financiera. Más bien, el término "proceso de consolidación" se refiere de forma más amplia al proceso utilizado para preparar los estados financieros del grupo. El Glosario de Términos (**Anexo 1**) describe los significados atribuidos a ciertos términos a efectos de la NIA para la EMC, incluyendo el significado de grupo y estados financieros del grupo.

- (iii) Una clase de entidades para las que el uso de las NIA para la EMC está prohibido por una autoridad legislativa o reguladora o un organismo local pertinente con autoridad normativa en la jurisdicción.
- (d) La auditoría es una auditoría de estados financieros de un grupo (auditoría de grupo) y:
 - (i) Cualquiera de las entidades o unidades de negocio individuales del grupo cumple los criterios descritos en los párrafos A.1.(b) o A.1.(c); o
 - (ii) Participan auditores de componentes, excepto cuando su participación se limita a circunstancias en las que se requiere presencia física para un procedimiento de auditoría específico de la auditoría de grupo (por ejemplo, asistir a un recuento físico de inventario o inspeccionar físicamente activos o documentos).

Una misma entidad jurídica puede estar organizada con más de una unidad de negocio; por ejemplo, una empresa con operaciones en varias ubicaciones, como una tienda con varias sucursales. Cuando dichas unidades de negocio presentan características como ubicaciones separadas, administración separada, libro mayor separado y la información financiera se agrega al preparar los estados financieros de la entidad legal, dichos estados financieros cumplen con la definición de estados financieros de 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 misma entidad legal puede configurar su sistema de información para capturar información financiera de más de una línea de productos o servicios para fines de informes legales o regulatorios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de la entidad no son estados financieros de grupo, ya que no se agrega la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. Además, capturar información separada (por ejemplo, en un libro auxiliar) para fines de informes legales o regulatorios u otros fines de gestión no crea entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) a efectos de esta NIA para EMC.

Auditores de Componentes

Un auditor de componentes es un auditor que realiza trabajos de auditoría relacionados con un componente³ a efectos de la auditoría de grupo. Un auditor de componente forma parte del equipo del encargo de una auditoría de grupo. Los auditores de componente pueden pertenecer a una firma de la red, a una firma que no pertenece a la red o a la firma del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina dentro de la firma del auditor del grupo).

En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, o puede aplicar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En estas circunstancias, el auditor del grupo no se considera auditor de componente.

La Parte 3 contiene requisitos relacionados con la calidad del encargo, incluyendo los requisitos éticos pertinentes, la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.

- A.2. Las clases del apartado A.1.(a), (b) y (d) están estrictamente prohibidas y no pueden modificarse. Las autoridades legislativas o reguladoras, o los organismos locales pertinentes con autoridad para la normalización, pueden modificar cada clase descrita en el apartado A.1.(c), pero ninguna clase puede eliminarse.

El apartado A.1.(c) establece algunas clases de entidades que pueden presentar características de interés público. Las entidades con características de interés público podrían presentar un nivel de complejidad, ya sea de hecho o en apariencia, y tienen específicamente prohibido el uso de las NIA para la EMC. Se pueden realizar modificaciones añadiendo una clase de entidades a la lista de entidades prohibidas, permitiendo que subconjuntos específicos dentro de una clase puedan utilizar esta norma o utilizando umbrales cuantitativos para prohibir su uso. Las autoridades legislativas o reguladoras, o los organismos locales pertinentes con autoridad para la elaboración de normas, podrán posteriormente eliminar o modificar las modificaciones que hayan realizado.

³ Un componente es una entidad, unidad de negocio, función o actividad empresarial, o una combinación de estas, determinada por el auditor del grupo a efectos de la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría en una auditoría de grupo.

Características Cualitativas

Los requisitos de esta NIA para EMC se han diseñado para que sean proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC.

La NIA para EMC no ha sido diseñada para tratar:

- *Cuestiones o circunstancias complejas relacionadas con la naturaleza y alcance de las actividades, operaciones y transacciones relacionadas de la entidad y hechos relevantes para la preparación de los estados financieros.*
- *Tópicos, temas y asuntos que incrementen, o indiquen la presencia de, complejidad, tales como los relativos a la propiedad de la entidad, los acuerdos de gobierno corporativo de la entidad, o las políticas, procedimientos o procesos establecidos por la entidad.*

Asimismo, la NIA para EMC no incluye ningún requisito que aborde:

- *Procedimientos o asuntos típicamente relevantes para las entidades cotizadas, incluida la información por segmentos o asuntos clave de auditoría.*
- *Cuando el auditor pretenda utilizar el trabajo de los auditores internos, ya que normalmente no sería aplicable a una auditoría de una EMC.*
- *Cuando el auditor pretenda utilizar un informe proporcionado por un auditor de servicios de una organización de servicios como evidencia de auditoría sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios (es decir, un informe de tipo 1 o de tipo 2), o como evidencia de auditoría de que los controles en la organización de servicios están funcionando eficazmente (es decir, un informe de tipo 2), ya que esto normalmente no sería aplicable a una auditoría de una EMC.*

A.3. La siguiente lista describe las características de una EMC a efectos de determinar el uso adecuado de la NIA para EMC. La lista no es exhaustiva ni pretende ser absoluta (incluidos los indicadores numéricos), y es posible que también deban tenerse en cuenta otras cuestiones pertinentes. Cada una de las características cualitativas puede, por sí sola, no ser suficiente para determinar si la NIA para EMC es apropiada o no en las circunstancias. Por lo tanto, las cuestiones descritas en la lista deben considerarse tanto individualmente como en combinación. A efectos de las auditorías de grupo, estas consideraciones se aplicarán tanto al grupo como a cada una de sus entidades y unidades de negocio individuales.

Actividades Empresariales, Modelo de Negocio e Industria	Las actividades empresariales de la entidad, su modelo de negocio o el sector en el que opera no dan lugar a riesgos empresariales generalizados significativos. No existen leyes o normativas específicas que regulen las actividades empresariales que añadan complejidad (por ejemplo, requisitos prudenciales). Las operaciones de la entidad se derivan de pocas líneas de negocio o flujos de ingresos.
Estructura Organizativa y Tamaño	La estructura organizativa es relativamente sencilla, con pocas líneas o niveles jerárquicos y un pequeño equipo directivo clave (por ejemplo, 5 personas o menos).
Estructura de Propiedad	La estructura de propiedad de la entidad es sencilla y existe una clara transparencia de la propiedad y el control, de forma que se conocen todos los propietarios individuales y beneficiarios efectivos.
Naturaleza de la Función Financiera	La entidad tiene una función financiera centralizada, que incluye actividades centralizadas relacionadas con la información financiera. Hay pocos empleados implicados en funciones de información financiera (por ejemplo, 5 personas o menos).

<p>Tecnología de la Información (TI)</p>	<p>El entorno informático de la entidad, incluidas sus aplicaciones y procesos informáticos, es sencillo.</p> <p>La entidad utiliza software comercial y no tiene capacidad para realizar ningún cambio en el programa, salvo para configurar el software (por ejemplo, el plan contable, los parámetros de información o los umbrales).</p> <p>El acceso al software suele estar limitado a una o dos personas designadas para realizar las configuraciones.</p> <p>En las circunstancias de la entidad se necesitan pocos controles informáticos generales formalizados.</p>
<p>Aplicación del Marco de Información Financiera y Estimaciones Contables</p>	<p>Pocas cuentas o datos de los estados financieros de la entidad requieren el uso de juicios de gestión significativos en la aplicación de los requisitos del marco de información financiera.</p> <p>Los estados financieros de la entidad no suelen incluir estimaciones contables que impliquen el uso de métodos, modelos, hipótesis o datos complejos.</p>
<p>Características Adicionales Pertinentes para las Auditorías de Grupos</p> <p>En el caso de las auditorías de grupos, además de las características mencionadas, deben tenerse en cuenta las siguientes características cualitativas:</p>	
<p>Estructura y Actividades del Grupo</p>	<p>El grupo tiene pocas entidades o unidades de negocio (por ejemplo, 5 o menos). Las entidades o unidades de negocio del grupo operan en jurisdicciones con características similares, por ejemplo: leyes o reglamentos y prácticas empresariales.</p>
<p>Acceso a la Información o a las Personas</p>	<p>La dirección del grupo podrá facilitar al equipo del encargo el acceso a la información y el acceso sin restricciones a las personas del grupo que el auditor del grupo considere necesario.</p>
<p>Proceso de Consolidación</p>	<p>El grupo cuenta con un proceso de consolidación sencillo. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los ajustes de consolidación intercompañía u otros ajustes no son complejos; • La información financiera de todas las entidades o unidades de negocio se ha preparado de acuerdo con políticas contables similares a las aplicadas a los estados financieros del grupo; y • Todas las entidades o unidades de negocio tienen el mismo cierre de ejercicio que el utilizado para la información financiera del grupo.

NIA PARA EMC

Si bien se aplica el juicio profesional para determinar la idoneidad de esta norma, si existe incertidumbre sobre si una auditoría cumple los criterios establecidos en esta Norma, el uso de la NIA para la EMC no es adecuado.

Umbrales Cuantitativos

A.4. La determinación de umbrales cuantitativos facilita el uso coherente y adecuado de la NIA para la EMC en una jurisdicción. Esta sección prevé que las autoridades legislativas o reguladoras, o los organismos locales pertinentes con autoridad para la emisión de normas, determinarán el o los umbrales cuantitativos para el uso de la NIA para la EMC en sus respectivas jurisdicciones.

La guía sobre el establecimiento de umbrales cuantitativos se describe con más detalle en la Guía Suplementaria de la Norma. Se pueden establecer umbrales cuantitativos, por ejemplo, para todas las entidades aplicables dentro de la jurisdicción en general, o umbrales diferentes para entidades dentro de sectores específicos o determinados, o para ciertas clases de entidades. Al hacerlo, se deben considerar las prohibiciones específicas para el uso de las NIA para EMC y las características cualitativas de una EMC, como se establece en esta Parte, así como otras circunstancias o necesidades específicas que puedan ser relevantes en la jurisdicción.

Si bien la complejidad no siempre está directamente relacionada con el tamaño de una entidad o sus actividades, la complejidad suele aumentar cuando aumentan las medidas cuantitativas clave (por ejemplo, ingresos, activos totales, número de empleados, etc.).

Al determinar los umbrales cuantitativos para el uso de las NIA para MEC, se pueden considerar las definiciones o umbrales existentes en una jurisdicción, desarrollados para diferentes propósitos, por ejemplo:

- *La definición de «pequeña empresa» de la Comisión Europea⁴ Una pequeña empresa se define como una empresa que emplea a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o balance general anual no supera los 10 millones de euros*
- *Definición de “pequeña empresa” del Departamento Sudafricano de Desarrollo de Pequeñas Empresas.⁵ Esta definición incluye la categoría de tamaño «pequeña», que se refiere a una empresa con 50 o menos empleados remunerados equivalentes a tiempo completo y una facturación anual total que no supera un umbral específico, según el sector o subsector económico al que pertenece.*

El IAASB consideró que estas definiciones o umbrales pueden ser ejemplos apropiados que una jurisdicción debe considerar al determinar umbrales cuantitativos, ajustados a las circunstancias económicas y de otro tipo de la jurisdicción.

Al determinar si la NIA para MEC es apropiada para su uso, el auditor debe considerar los umbrales cuantitativos establecidos en una jurisdicción, además de las prohibiciones específicas del párrafo A.1 y las características cualitativas del párrafo A.3.

Responsabilidades de las Autoridades Legislativas o Reguladoras o de los Organismos Locales Relevantes

Las decisiones sobre el uso requerido o permitido de las Normas Internacionales del IAASB (incluidas las Normas Internacionales de Auditoría y las NIA para la LCE) recaen en las autoridades legislativas o reguladoras o en los organismos locales pertinentes con autoridad para la emisión de normas (como reguladores o organismos de supervisión, emisores de normas de auditoría jurisdiccionales o nacionales, organizaciones profesionales de contabilidad u otros, según corresponda) en cada jurisdicción.

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

- *Podrán añadir o modificar las clases de entidades del apartado A.1.(c), tal como se establece en el apartado A.2.*
- *Determinarán los umbrales cuantitativos descritos en el párrafo A.4.*

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

⁴ Esta definición se obtuvo del sitio web de la Comisión Europea (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) en el momento de la finalización de la NIA para EMC (septiembre de 2023). Esta Autoridad no se revisará para cambios posteriores a esta definición.

⁵ Esta definición se derivó del sitio web del Departamento de Desarrollo de Pequeñas Empresas de Sudáfrica (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) en el momento de finalizar la NIA para EMC (septiembre de 2023). Esta Autoridad no se revisará para cambios posteriores a esta definición.

1. Conceptos Fundamentales, Principios Generales y Requisitos Generales

Contenido de esta Parte

La Parte 1 establece:

- La fecha de entrada en vigor de esta norma.
- Los requisitos y obligaciones éticas pertinentes para la gestión de la calidad a nivel de firma.
- Objetivos generales del auditor. Cada Parte de esta norma contiene un objetivo para la planificación y ejecución de la auditoría, y establece un vínculo entre los requisitos de esa Parte y los objetivos generales del auditor. Los objetivos de cada Parte ayudan al auditor a comprender los resultados previstos de los procedimientos contenidos en ella.
- Conceptos fundamentales, principios generales y requisitos generales aplicables al encargo, incluyendo el juicio y el escepticismo profesionales.
- Requisitos generales en relación con el fraude, la legislación o regulación, las partes vinculadas y las comunicaciones con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo.
- Requisitos generales de comunicación aplicables a todas las Partes. Dentro de cada Parte puede haber requisitos de comunicación específicos adicionales.

Alcance de esta Parte

Los conceptos, principios y requisitos generales de esta Parte se aplican a todo el encargo de auditoría.

1.1. Fecha De Vigencia

- 1.1.1 Esta norma entra en vigor para las auditorías de estados financieros de entidades de crédito público (ECP) correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2025.

1.2. Requisitos Éticos Relevantes y Gestión de la Calidad A Nivel de Firma

Requisitos Éticos Relevantes para la Auditoría de Estados Financieros

- 1.2.1 El auditor deberá cumplir con los requisitos éticos pertinentes, incluidos los relativos a la independencia, para los trabajos de auditoría de estados financieros.

Los requisitos éticos pertinentes suelen comprender las disposiciones del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código del IESBA) relativas a la auditoría de estados financieros, junto con requisitos nacionales más restrictivos.

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

- *Integridad*
- *Objetividad*
- *Competencia profesional y cuidado debido;*
- *Confidencialidad; y*
- *Comportamiento profesional.*

Los principios fundamentales de la ética establecen la norma de comportamiento que se espera de un contador profesional. El Código IESBA proporciona un marco conceptual que establece el enfoque que un profesional de la contabilidad debe aplicar al identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

Gestión de la Calidad a Nivel de Firma

1.2.2. El socio del encargo deberá ser miembro de una firma que aplique las NIGC o requisitos nacionales al menos tan exigentes como las NIGC.

Los sistemas de gestión de la calidad, incluidas las políticas o procedimientos, son responsabilidad de la firma. La NIGC 1 se aplica a todas las firmas que realizan auditorías. Si las políticas o procedimientos de la firma, establecidos de acuerdo con la NIGC 1, requieren una revisión de la calidad del encargo, se aplica la NIGC 2.6. La NIGC 2 aborda el nombramiento y la elegibilidad del revisor de calidad del encargo, así como la realización y documentación de dicha revisión.

1.3. Objetivos Generales del Auditor

1.3.1. Los objetivos generales del auditor al realizar una auditoría de estados financieros utilizando las NIA para la EMC son:

- (a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error, para que el auditor pueda expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- (b) Informar sobre los estados financieros y comunicar, según lo exige esta norma, de conformidad con las conclusiones del auditor.

1.3.2. El auditor deberá comprender el texto completo de esta norma para comprender sus objetivos y aplicar sus requisitos correctamente.

1.3.3. Para lograr los objetivos generales, el auditor utilizará los objetivos establecidos en las Partes pertinentes al planificar y ejecutar la auditoría para:

- (a) Determinar si son necesarios procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por la Parte pertinente para lograr los objetivos establecidos en esta norma; y
- (b) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

El auditor debe utilizar los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada en el contexto de sus objetivos generales. Si, como resultado, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente ni apropiada, podrá adoptar uno o más de los siguientes enfoques:

- *Evaluar si se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante como resultado del cumplimiento de los requisitos de otras Partes;*
- *Ampliar el trabajo realizado al aplicar uno o más requisitos; o*
- *Aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en las circunstancias.*

1.3.4. Si no se puede alcanzar un objetivo de una Parte, el auditor evaluará si esto le impide alcanzar sus objetivos generales y, por lo tanto, le exige:

- (a) Modificar los términos del encargo y realizar la auditoría e informar de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; o
- (b) Modificar la opinión del auditor o retirarse del encargo (cuando la retirada sea posible según la legislación o normativa aplicable).

El incumplimiento de un objetivo constituye un asunto significativo que requiere documentación.

1.4. Conceptos Fundamentales y Principios Generales para la Realización de la Auditoría

1.4.1. El auditor deberá cumplir con todos los requisitos pertinentes, a menos que, en circunstancias excepcionales, considere necesario apartarse de un requisito pertinente. En tales circunstancias, el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos para lograr el objetivo de ese requisito.

⁶ NIGC 2, *Revisión de la Calidad del Encargo*.

Se espera que el auditor tenga que apartarse de un requisito pertinente solo cuando el requisito implique la ejecución de un procedimiento específico y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento resulte ineficaz para lograr el objetivo del requisito.

Un requisito no es relevante solo en los casos en que la Parte completa no lo es (por ejemplo, si la auditoría no es una auditoría de grupo o el requisito es condicional y la condición no existe (por ejemplo, el requisito de modificar la opinión del auditor cuando no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y no existe tal incapacidad).

- 1.4.2. El auditor no declarará el cumplimiento de la NIA para la EMC en el informe de auditoría a menos que se hayan cumplido todos los requisitos relevantes de esta norma o se apliquen las circunstancias del párrafo 1.4.1.

Juicio Profesional

- 1.4.3. El auditor aplicará su juicio profesional al planificar y realizar la auditoría.

El juicio profesional es esencial para la correcta realización de una auditoría. Esto se debe a que la interpretación de los requisitos éticos relevantes y de esta norma, así como las decisiones informadas requeridas a lo largo de la auditoría, no pueden realizarse sin la aplicación del conocimiento y la experiencia pertinentes a los hechos y circunstancias.

La característica distintiva del juicio profesional que se espera de un auditor es que lo ejerce un auditor cuya formación, conocimientos y experiencia se han desarrollado lo suficiente para alcanzar las competencias necesarias para emitir juicios razonables.

El ejercicio de el juicio profesional en cada caso particular se basa en los hechos y circunstancias que conoce el auditor.

Los juicios profesionales significativos realizados para llegar a conclusiones sobre asuntos significativos que surgen durante la auditoría deben documentarse de acuerdo con los requisitos de la Parte 2 de esta norma.

Escepticismo Profesional

- 1.4.4. El auditor planificará y realizará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que causen incorrecciones materiales en los estados financieros.
- 1.4.5. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de manera que no estén sesgados hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborarla ni hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria.

El escepticismo profesional incluye estar alerta a, por ejemplo:

- *Evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.*
- *Información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las consultas que se utilizarán como evidencia de auditoría.*
- *Condiciones que puedan indicar un posible fraude.*
- *Circunstancias que sugieran la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por esta norma.*

El escepticismo profesional es necesario para evaluación crítica de la evidencia de auditoría. Esto incluye cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos, las respuestas a las consultas y otra información obtenida de la dirección y, cuando corresponda, de los responsables del gobierno corporativo. También incluye la consideración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.

No se puede esperar que el auditor ignore la experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección de la entidad y, cuando corresponda, de los responsables del gobierno corporativo. Sin embargo, la creencia de que la dirección y los responsables del gobierno corporativo son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría poco convincente al obtener una seguridad razonable.

Las condiciones del encargo pueden generar presiones en el equipo del encargo que pueden impedir el ejercicio adecuado del escepticismo profesional al diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría y al evaluar la evidencia de auditoría.

1.5. Fraude

La responsabilidad principal de prevenir y detectar el fraude recae tanto en la dirección como, cuando corresponda, en los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Si bien el fraude es un concepto legal amplio, a efectos de esta norma, el auditor se ocupa del fraude que causa una incorrección material en los estados financieros.

Las incorrecciones en los estados financieros pueden surgir tanto de fraude como de error. El factor que distingue entre fraude y error radica en si la acción subyacente que da lugar a la incorrección en los estados financieros es intencional o no. Dos tipos de incorrecciones intencionales son relevantes para el auditor: las incorrecciones resultantes de información financiera fraudulenta y las incorrecciones resultantes de la apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede sospechar o, en raras ocasiones, identificar la ocurrencia de fraude, no realiza determinaciones legales sobre si el fraude se ha producido realmente.

Un auditor que realiza una auditoría de conformidad con esta norma es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, ya sean causadas por fraude o error. El riesgo de no detectar una incorrección material derivada de fraude es mayor que el riesgo de no detectar una derivada de error, incluso si la auditoría se planifica y se realiza correctamente de conformidad con esta norma. Esto se debe a que el fraude puede implicar esquemas sofisticados y cuidadosamente organizados para ocultarlo, como la falsificación, la omisión deliberada de registrar transacciones o la presentación de declaraciones falsas intencionales al auditor.

Al obtener una seguridad razonable, el auditor es responsable de:

- *Mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría;*
- *Considerar la posibilidad de que la dirección eluda los controles; y*
- *Reconocer que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar errores pueden no serlo para detectar fraude.*

1.5.1. El auditor deberá abordar el riesgo de fraude al:

- (a) Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea por fraude o error. Para ello, el auditor evaluará si la información obtenida a partir de los procedimientos de identificación y evaluación de riesgos, y las actividades relacionadas, indica la presencia de uno o más factores de riesgo de fraude⁷
- (b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos evaluados de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debidos a fraude; y
- (c) Responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

Las responsabilidades del auditor del sector público en relación con el fraude pueden ser resultado de leyes, reglamentos u otras autoridades aplicables a las entidades del sector público o estar contempladas por separado en el mandato del auditor. En consecuencia, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino que también pueden incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Auditor Incapaz de Continuar el Trabajo

- 1.5.2. Si, como resultado de una incorrección derivada de fraude o sospecha de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que cuestionen su capacidad para continuar realizando la auditoría, deberá determinar las responsabilidades legales y profesionales aplicables en esas circunstancias o considerar si procede retirarse, cuando la ley o regulación lo permitan.

⁷ El Apéndice 4 establece los factores de riesgo de fraude relevantes para entidades menos complejas.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

En muchos casos, en el sector público, la opción de retirarse del encargo puede no estar disponible para el auditor debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público.

1.6. Leyes y Regulaciones

Es responsabilidad de la dirección, con la supervisión de los responsables del gobierno corporativo cuando corresponda, garantizar que las operaciones de la entidad se realicen de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluyendo el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Los requisitos de esta norma están diseñados para ayudar al auditor a identificar incorrecciones materiales en los estados financieros debido al incumplimiento de las leyes y reglamentos. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir el incumplimiento y no se puede esperar que detecte el incumplimiento de todas las leyes y reglamentos. En una auditoría de estados financieros, el auditor se centra en las circunstancias en las que el incumplimiento de las leyes o reglamentos da lugar a una incorrección material en los estados financieros. En este sentido, las responsabilidades del auditor se relacionan con el cumplimiento de dos categorías diferentes de leyes y regulaciones, que se distinguen de la siguiente manera:

- *Las disposiciones de aquellas leyes y regulaciones que generalmente se reconocen como de influencia directa en la determinación de importes e información relevante en los estados financieros (por ejemplo, leyes y regulaciones tributarias y de pensiones); y*
- *Otras leyes y regulaciones que no tienen influencia directa en la determinación de importes e información en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de una entidad de continuar sus operaciones o para evitar sanciones significativas (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de operación, el cumplimiento de los requisitos regulatorios de solvencia o el cumplimiento de la normativa ambiental); es decir, el incumplimiento de dichas leyes y regulaciones puede, por lo tanto, tener un efecto significativo en los estados financieros.*

- 1.6.1. Durante la auditoría, el auditor deberá estar atento a la posibilidad de que la aplicación de los procedimientos de auditoría pueda poner en su conocimiento casos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones.

En ausencia de incumplimientos identificados o sospechados, el auditor no está obligado a realizar procedimientos de auditoría relativos al cumplimiento de la entidad con las leyes y regulaciones, aparte de lo exigido por esta norma.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

En el sector público, pueden existir responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de leyes y regulaciones que pueden estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o extenderse a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Información a una Autoridad Competente Externa a la Entidad

- 1.6.2. Si el auditor ha identificado o sospecha de un incumplimiento de las leyes y regulaciones, incluido el fraude, deberá determinar si la ley, la regulación o los requerimientos éticos pertinentes:

- (a) Exigir al auditor que informe a una autoridad competente externa a la entidad.
- (b) Establecer responsabilidades según las cuales la información a una autoridad competente externa a la entidad puede ser apropiada en las circunstancias.

Informar a una autoridad competente externa a la entidad sobre incumplimientos identificados o presuntos de las leyes y regulaciones, incluido el fraude, puede ser necesario o apropiado en las circunstancias porque:

- *El auditor ha determinado que informar es una acción apropiada para responder a un incumplimiento identificado o presunto de conformidad con los requerimientos éticos pertinentes; o*
- *La ley, regulación o requerimientos éticos pertinentes otorgan al auditor el derecho a hacerlo.*

1.7. Partes Relacionadas

1.7.1. Durante la auditoría, el auditor deberá estar atento a:

- (a) Información sobre las partes relacionadas de la entidad, incluyendo circunstancias que involucren a una parte relacionada con influencia dominante;
- (b) Acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la gerencia no haya identificado o revelado previamente al auditor; y
- (c) Muchas transacciones con partes relacionadas ocurren en el curso normal de los negocios.

Muchas transacciones con partes relacionadas ocurren en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, pueden no conllevar un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no relacionadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas puede, en algunas circunstancias, generar mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no relacionadas. Las partes relacionadas, en virtud de su capacidad para ejercer control o influencia significativa, pueden estar en posición de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su administración. La consideración de dicho comportamiento es relevante al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debido al fraude.

Muchos marcos de información financiera establecen requisitos específicos de contabilidad y revelación para las relaciones, transacciones y saldos con partes relacionadas, con el fin de que los usuarios de los estados financieros comprendan su naturaleza y sus efectos reales o potenciales en los mismos. Cuando el marco de información financiera establece dichos requisitos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, evaluar y responder a los riesgos de incorrección material derivados de la falta de contabilización o revelación adecuada por parte de la entidad de las relaciones, transacciones o saldos con partes relacionadas, de conformidad con los requisitos del marco. Incluso si el marco de información financiera aplicable no establece dichos requisitos, el auditor necesita comprender las relaciones y transacciones con partes relacionadas de la entidad para poder concluir si los estados financieros presentan la imagen fiel según los marcos de imagen fiel o no son engañosos según los marcos de cumplimiento.

1.8. Comunicaciones Generales con la Gerencia y los Responsables del Gobierno

- 1.8.1. El auditor determinará la(s) persona(s) adecuada(s) dentro de la estructura de gobierno corporativo de la entidad con quien comunicarse.
- 1.8.2. El auditor comunicará a los responsables del gobierno corporativo los requisitos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia, que aplica para el encargo de auditoría.
- 1.8.3. El auditor deberá comunicarse oportunamente con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo.

Las estructuras de gobierno corporativo varían según la jurisdicción y la entidad, lo que refleja influencias como los diferentes contextos culturales y legales, así como las características de tamaño y propiedad. El gobierno corporativo es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un comité de administración, un consejo de administración, fideicomisarios o equivalente.

Puede haber otros casos en los que no esté claro con quién comunicarse, por ejemplo, en algunas empresas familiares, algunas organizaciones sin fines de lucro y algunas entidades gubernamentales (por ejemplo, la estructura de gobierno corporativo puede no estar definida). En tales casos, el auditor podría necesitar discutir y acordar con la dirección o la parte contratante con quién se deben realizar las comunicaciones

- 1.8.4. A lo largo de esta norma se requieren asuntos específicos que deben comunicarse. El auditor deberá aplicar su juicio profesional para determinar la forma, el momento y el contenido general adecuados de las comunicaciones con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo. Al determinar la forma y el momento de la comunicación, el auditor deberá considerar:
 - (a) Los requisitos legales para la comunicación; y
 - (b) La importancia de los asuntos que se comunicarán.

La forma y el momento adecuados de las comunicaciones variarán según las circunstancias de la auditoría y pueden verse afectados por la importancia y la naturaleza del asunto, así como por las medidas que se espera que adopten la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno corporativo.

La comunicación con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno corporativo, a menudo puede realizarse de forma menos estructurada y los asuntos pueden comunicarse oralmente. Esta norma exige que el auditor ejerza su juicio profesional para

determinar cuándo la comunicación oral de un asunto no es adecuada y cuándo la comunicación por escrito es apropiada. Además, ciertos asuntos deben comunicarse por escrito, como se establece en esta norma.

- 1.8.5. En algunos casos, todos los responsables del gobierno corporativo participan en la gestión de la entidad; por ejemplo, una EMC donde un único propietario gestiona la entidad y nadie más desempeña una función de gobierno. En estos casos, si los asuntos requeridos por esta norma se comunican a la(s) persona(s) con responsabilidades de dirección, y dicha(s) persona(s) también tiene(n) responsabilidades de gobierno corporativo, no es necesario volver a comunicarlos a la(s) misma(s) persona(s) en su función de gobierno corporativo. No obstante, el auditor deberá asegurarse de que la comunicación con la(s) persona(s) con responsabilidades de dirección informe adecuadamente a todos aquellos con quienes, de otro modo, se comunicaría en su función de gobierno corporativo.
- 1.8.6. Cuando las respuestas a las consultas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno corporativo sobre un asunto en particular sean incoherentes, el auditor deberá investigar dicha incoherencia.

Comunicaciones Específicas en Relación con el Fraude

1.8.7. Comunicaciones específicas en relación con el fraude

Si el auditor ha identificado fraude u obtenida información que indique la posible existencia de fraude, deberá comunicar estos asuntos, salvo que lo prohíba la ley o el reglamento, de forma oportuna al nivel correspondiente de la dirección para informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude sobre los asuntos relevantes para sus responsabilidades.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

En el sector público, los requisitos para reportar fraude, se descubran o no durante el proceso de auditoría, pueden estar sujetos a disposiciones específicas del mandato de auditoría o a leyes, reglamentos u otras autoridades relacionadas.

- 1.8.8. Salvo que lo prohíba la ley o el reglamento, el auditor se comunicará oportunamente con los responsables del gobierno corporativo si ha identificado o sospecha que existe fraude que involucra a:
- (a) La gerencia, a menos que los responsables del gobierno corporativo participen en la gestión de la entidad;
 - (b) Empleados con roles significativos en el sistema de control interno de la entidad; o
 - (c) Otras personas en las que el fraude resulte en una incorrección material en los estados financieros.
- 1.8.9. Si el auditor sospecha que existe fraude que involucra a la gerencia, discutirá con los responsables del gobierno corporativo la naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

1.9. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

- 1.9.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las comunicaciones sobre fraude realizadas a la gerencia, los responsables del gobierno corporativo, los reguladores y otros.

2. Evidencia y Documentación de Auditoría

Contenido de esta Parte

La Parte 2 establece los requisitos que deben aplicarse a lo largo de la auditoría para:

- Evidencia de auditoría.
- Documentación. Dentro de cada Parte puede haber requisitos de documentación específicos adicionales.

Alcance de esta Parte

Los requisitos de esta Parte se aplican a 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 permitan obtener evidencia suficiente y apropiada para extraer conclusiones razonables en las que basar su opinión; y
- (b) Preparar documentación que deje constancia suficiente y apropiada de la base del informe de auditoría y que aporte evidencia de que la auditoría se planificó y realizó de conformidad con la NIA para LCE y la legislación o normativa aplicable.

2.2. Pruebas de Auditoría Adecuadas y Suficientes

- 2.2.1. Para obtener una seguridad razonable, el auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, lo que le permitirá extraer conclusiones razonables en las que basar su opinión.
- 2.2.2. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de la auditoría. Esta se ve afectada por la evaluación del auditor de los riesgos de incorrección material (cuantos mayores sean los riesgos evaluados, mayor será la probabilidad de requerir evidencia de auditoría) y también por la calidad de la evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la requerida). Sin embargo, obtener más evidencia de auditoría puede no compensar una calidad deficiente.

La idoneidad mide la calidad de la evidencia de auditoría, es decir, su pertinencia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

La mayor parte del trabajo del auditor para formarse su opinión consiste en obtener y evaluar evidencia de auditoría. Determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, y así permitir al auditor extraer conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional.

2.3. Información que se Utilizará como Prueba de Auditoría

La evidencia de auditoría para extraer conclusiones razonables que fundamenten la opinión del auditor se obtiene mediante el diseño y la aplicación de procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material (véase la Parte 6) y la respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material (véase la Parte 7), así como mediante los procedimientos descritos en otras Partes para cumplir con los requisitos de la NIA para la EMC.

Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir inspección, observación, confirmación, recálculo, repetición de la ejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede producir evidencia de una incorrección, la indagación por sí sola no suele proporcionar evidencia suficiente de la ausencia de una incorrección material a nivel de afirmación, ni de la eficacia operativa de los controles.

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

- *Auditorías previas (siempre que el auditor haya confirmado que no hay cambios);*
- *Otros trabajos realizados para el cliente; y*
- *Los procedimientos de gestión de calidad de la firma para la aceptación y la 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), del trabajo del experto de la gerencia, e incluye información que respalda y corrobora las afirmaciones de la gerencia, así como que las contradice.

Herramientas y Técnicas Automatizadas (HTA)

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

Al aplicar esta norma, un auditor puede diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría manualmente o mediante HTA, y cualquiera de las dos técnicas puede ser eficaz. Independientemente de las herramientas y técnicas utilizadas, el auditor debe cumplir con los requisitos de esta norma.

El uso de HTA puede complementar o reemplazar tareas manuales o repetitivas. En determinadas circunstancias, al obtener evidencia de auditoría, un auditor puede determinar que el uso de HTA para realizar ciertos procedimientos de auditoría puede resultar en una evidencia de auditoría más convincente en relación con la afirmación que se está probando. En otras circunstancias, la ejecución de procedimientos de auditoría puede ser eficaz sin el uso de la HTA.

El uso de la HTA puede generar sesgos o un riesgo general de confianza excesiva en la información o los resultados del procedimiento de auditoría realizado. Por muy eficaces que sean estas herramientas, no sustituyen el conocimiento ni el juicio profesional del auditor. Además, aunque el auditor pueda tener acceso a una amplia gama de datos, incluso de diversas fuentes (es decir, una mayor cantidad), el ejercicio del escepticismo profesional sigue siendo necesario para evaluar críticamente la evidencia de auditoría derivada del uso de datos y de los resultados del uso de la HTA.

- 2.3.1. Al diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría, el auditor deberá considerar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, incluida la información procedente de fuentes externas.

La relevancia se refiere a la conexión lógica con, o la incidencia en, el propósito del procedimiento de auditoría y, cuando corresponda, la afirmación en cuestión. La relevancia de la información puede verse afectada por la dirección de las pruebas.

La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría se ve influenciada por su fuente y naturaleza, así como por las circunstancias en que se obtuvo, incluyendo los controles sobre su preparación y mantenimiento, cuando corresponda. Generalmente, la fiabilidad de la información aumenta cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad, directamente por el auditor, se trata de un documento original en lugar de una copia, y se trata de información escrita en lugar de oral. Sin embargo, pueden existir circunstancias que afecten a estas generalizaciones.

- 2.3.2. Al utilizar información producida por la entidad, el auditor evaluará si esta es suficientemente fiable para sus fines, incluyendo, según sea necesario en las circunstancias:

- (a) Obtener evidencia sobre la exactitud e integridad de la información; y
- (b) Evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada para sus fines.

La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede realizarse simultáneamente con el procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando dicha obtención forme parte integral del propio procedimiento de auditoría. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la comprobación de los controles sobre su preparación y mantenimiento. Sin embargo, en algunas situaciones, el auditor puede determinar que se requieren procedimientos de auditoría adicionales.

- 2.3.3. A menos que el auditor tenga razones para creer lo contrario, puede aceptar registros y documentos como auténticos. Si las condiciones identificadas durante la auditoría le hacen creer que un documento podría no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, pero no se le han revelado, deberá investigar más a fondo y determinar el efecto sobre el resto de la evidencia de auditoría obtenida.
- 2.3.4. El auditor determinará qué modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría son necesarias si:
- (a) La evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incoherente con la obtenida de otra; o
 - (b) El auditor tiene dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

2.4. Requisitos Generales de Documentación

La NIA para EMC establece requisitos generales de documentación en esta Parte y, en su caso, requisitos específicos de documentación en otras Partes. Un requisito de documentación sólo se aplica a los requisitos que son pertinentes en las circunstancias.

- 2.4.1. El auditor preparará oportunamente documentación de auditoría suficiente para que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, pueda comprender:
- (a) La naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría aplicados de conformidad con esta norma y con los requisitos legales y reglamentarios aplicables, incluido el registro:
 - (i) Las características identificativas de los elementos o asuntos específicos comprobados;
 - (ii) Quién realizó el trabajo y la fecha en que se completó;
 - (iii) Quién revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y el alcance de dicha revisión.
 - (b) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y las pruebas de auditoría obtenidas; y
 - (c) Las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas al respecto y los juicios profesionales significativos realizados para llegar a dichas conclusiones.

La documentación de auditoría proporciona pruebas de que la auditoría se ajusta a la NIA para las EMC. La forma, el contenido y el alcance de la documentación de auditoría dependen de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de los procedimientos aplicados.

La documentación de auditoría puede presentarse en papel o en formato electrónico. Las explicaciones orales del auditor, por sí solas, no respaldan adecuadamente el trabajo realizado ni las conclusiones alcanzadas, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar la información contenida en la documentación de auditoría.

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

No es necesario ni factible que el auditor documente cada asunto considerado o juicio profesional emitido en una auditoría. Sin embargo, el auditor debe preparar documentación de auditoría que proporcione un registro suficiente y adecuado de la base del informe de auditoría y que aporte evidencia de que la auditoría se planificó y realizó de conformidad con las NIA para la EMC y la legislación o normativa aplicable. Además, no es necesario que el auditor documente por separado (por ejemplo, en una lista de verificación) el cumplimiento de los asuntos cuyo cumplimiento se demuestra mediante documentos incluidos en el expediente de auditoría.

Asuntos Significativos

Juzgar la importancia de un asunto requiere juicio profesional y el análisis de los hechos y circunstancias. Ejemplos de asuntos significativos incluyen asuntos que generen riesgos significativos, áreas donde los estados financieros podrían contener inexactitudes significativas, circunstancias en las que el auditor haya tenido dificultades para aplicar los procedimientos de auditoría necesarios o cualquier hallazgo que pudiera dar lugar a 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 realiza todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá asuntos que deban documentarse únicamente para informar o instruir a los miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de la revisión por parte de otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá asuntos que documentar relacionados con las discusiones o la supervisión del equipo).

. No obstante, el socio del encargo cumple con el requisito primordial de preparar documentación de auditoría que pueda ser comprendida por un auditor experimentado, ya que dicha documentación puede estar sujeta a revisión por terceros con fines regulatorios o de otro tipo.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

Esta norma no distingue entre las diferentes herramientas y técnicas que el auditor puede utilizar para diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría, por ejemplo, el uso de técnicas manuales o automatizadas con respecto a lo que debe documentarse. Independientemente de las herramientas y técnicas utilizadas, el auditor debe cumplir con los requisitos de documentación pertinentes.

- 2.4.2. Si el auditor ha identificado información que no es coherente con su conclusión sobre una cuestión significativa, deberá documentar cómo ha abordado la incoherencia.
- 2.4.3. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor considera necesario apartarse de un requisito relevante de esta norma, documentará cómo los procedimientos de auditoría alternativos aplicados logran el objetivo de dicho requisito y las razones de la desviación.
- 2.4.4. El auditor documentará las conversaciones sobre asuntos significativos con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo y otros, incluyendo la naturaleza de los asuntos significativos tratados, cuándo y con quién se llevaron a cabo.

Documentación de las Comunicaciones

- 2.4.5. Cuando las cuestiones que esta norma exige comunicar se comuniquen verbalmente, el auditor las incluirá en la documentación de auditoría, así como cuándo y a quién se comunicaron.
- 2.4.6. Cuando se hayan comunicado asuntos por escrito, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría. Las comunicaciones escritas no necesariamente deben incluir todos los asuntos surgidos durante la auditoría.

3. Gestión de la Calidad del Compromiso

Contenido de esta Parte

La Parte 3 establece las responsabilidades de gestión y consecución de la calidad del encargo de auditoría.

Alcance de esta Parte

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

- La firma y su personal cumplen con sus responsabilidades de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los trabajos de conformidad con dichas normas y requisitos; y
- Los informes de trabajo emitidos son apropiados a las circunstancias.

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

- Implementar las respuestas de la firma a los riesgos de calidad aplicables al trabajo de auditoría utilizando la información comunicada por la firma u obtenida de ella;
- Determinar si se requieren respuestas adicionales a nivel del trabajo, además de las contempladas en las políticas o procedimientos de la firma, dada la naturaleza y las circunstancias del trabajo; y
- Comunicar a la firma la información del trabajo de auditoría que deba ser comunicada por las políticas o procedimientos de la firma para respaldar el diseño, la implementación y el funcionamiento de su sistema de gestión de calidad.

Los requisitos de esta Parte se aplican a todo el encargo de auditoría.

3.1. Objetivos

3.1.1. El objetivo del auditor es gestionar la calidad a nivel del encargo para obtener garantías razonables de que se ha logrado una calidad tal que:

- (a) El auditor ha cumplido sus obligaciones y ha llevado a cabo la auditoría de conformidad con esta norma y con los requisitos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) El informe de auditoría emitido sea adecuado a las circunstancias.

3.2. Responsabilidades del Socio del Encargo

Responsabilidades de Liderazgo para la Gestión y el Logro de la Calidad

3.2.1. El socio del encargo asumirá:

- (a) Responsabilidad general de la gestión y consecución de la calidad en el encargo de auditoría, incluyendo una implicación suficiente y adecuada a lo largo del encargo de auditoría, de forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuados a las circunstancias; y
- (b) Responsabilidad de que se tomen medidas claras, coherentes y eficaces que reflejen el compromiso de la firma con la calidad.

La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y lograr la calidad se apoya en una cultura de la firma que demuestra el compromiso con la calidad.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

3.2.2. Al asumir la responsabilidad global de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría, el socio del encargo determinará que la naturaleza, el momento y el alcance de la dirección, supervisión y revisión sean:

- (a) Responda a la naturaleza y circunstancias del encargo y a los recursos asignados; y
- (b) Se planifican y llevan a cabo de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma, esta norma, los requerimientos éticos pertinentes y los requerimientos reglamentarios.

Implicación Suficiente y Adecuada

La implicación suficiente y adecuada a lo largo del encargo de auditoría cuando se hayan asignado procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo puede ser demostrada por el socio del encargo de diferentes formas, entre ellas:

- *Informar a los asignados sobre la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance del trabajo asignado y sus objetivos; y proporcionar cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.*
- *Dirección y supervisión de los asignados.*
- *Revisión del trabajo de los asignados para evaluar las conclusiones alcanzadas.*

Dirección, Supervisión y Revisión

El enfoque de dirección, supervisión y revisión puede adaptarse en función, por ejemplo, de:

- *La experiencia previa del miembro del equipo del encargo con la entidad y el área a auditar.*
- *Los riesgos evaluados de incorrección material. Un mayor riesgo evaluado de incorrección material puede requerir un aumento correspondiente en el alcance y la frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como una revisión más detallada de su trabajo.*
- *La competencia y las capacidades 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 estos, incluyendo enfatizar:

- (a) Que todos los miembros del equipo del encargo son responsables de contribuir a la gestión y el 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 de apoyar la capacidad de sus miembros para plantear inquietudes sin temor a represalias; y
- (d) La importancia de ejercer una actitud de escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría.

Al cumplir con los requisitos de los apartados 3.2.2 y 3.2.3, el socio del encargo puede comunicarse directamente con los demás miembros del equipo y reforzar esta comunicación mediante conductas y acciones (por ejemplo, predicando con el ejemplo).

Requisitos Éticos Relevantes

3.2.4. El socio del encargo deberá comprender los requerimientos éticos pertinentes, incluyendo aquellos relacionados con la independencia, aplicables dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría.

3.2.5. Si el socio del encargo detecta asuntos que indiquen que existe una amenaza al cumplimiento de los requerimientos éticos pertinentes o que se han incumplido dichos requerimientos, deberá tomar medidas, incluyendo:

- (a) Seguir las políticas o procedimientos de la firma para evaluar la amenaza; y

- (b) Consultar con otros miembros de la firma.

Si no hay otros miembros de la firma con quienes consultar, el socio del encargo podrá consultar con terceros, como profesionales con experiencia de otras firmas o la organización profesional de contabilidad de la que sea miembro.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

3.2.6. A lo largo del trabajo de auditoría, el socio del trabajo deberá:

- (a) Asumir la responsabilidad de que los demás miembros del equipo del trabajo conozcan los requisitos éticos pertinentes y las políticas o procedimientos relacionados de la firma para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de dichos requisitos;
- (b) Permanecer alerta, mediante la observación y las indagaciones necesarias, ante cualquier incumplimiento de los requisitos éticos pertinentes por parte de los miembros del equipo del encargo.

Recursos del Encargo

3.2.7. Teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la auditoría y las políticas o procedimientos relacionados de la firma, el socio del encargo deberá:

- (a) Determinar que:
 - (i) Se asignen o pongan a disposición del equipo del trabajo recursos suficientes y apropiados de manera oportuna; y
 - (ii) Los miembros del equipo del encargo, y cualquier experto externo del auditor, cuenten colectivamente con la competencia y las capacidades adecuadas, incluyendo tiempo suficiente, para realizar el trabajo de auditoría.
- (b) Si no se cumplen las condiciones del apartado (a), el socio del encargo deberá tomar las medidas pertinentes.

Responsabilidades del Socio de Otros Encargos

3.2.8. El socio del encargo deberá:

- (a) Comprender la información del proceso de monitoreo y remediación de la firma, según lo comunicado por esta, incluyendo, según corresponda, la información del proceso de monitoreo y remediación de la red y de todas las firmas de la red, y:
 - (i) Determinar la relevancia y el efecto de dicha información en el trabajo de auditoría; y
 - (ii) Tomar las medidas apropiadas; y
- (b) Permanecer alerta ante asuntos que puedan ser relevantes para el proceso de monitoreo y corrección de la firma y comunicarlos a los responsables del proceso.

3.2.9. El socio del encargo deberá:

- (a) Asumir la responsabilidad de que las diferencias de opinión se aborden y resuelvan de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma.
- (b) Asumir la responsabilidad de que las diferencias de opinión se aborden y resuelvan de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma;
- (c) Asegurarse de que las conclusiones alcanzadas con respecto a las diferencias de opinión y los asuntos difíciles o controvertidos se documenten, se acuerden con la parte consultada y se implementen; y
- (d) No fechar el informe de auditoría hasta que se resuelvan las diferencias de opinión.

Formar una opinión objetiva sobre la pertinencia de los juicios emitidos durante la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando la misma persona también realiza toda la auditoría. Si se presentan problemas inusuales, puede ser conveniente consultar con otros auditores con la experiencia adecuada o con la organización profesional de contabilidad.

La consulta puede ser apropiada, o requerida por las políticas o procedimientos de la firma, cuando existen:

- *Problemas complejos o desconocidos;*
- *Riesgos significativos;*
- *Transacciones significativas que se encuentran fuera del curso normal de los negocios o que, por otro lado, parecen ser inusuales;*
- *Limitaciones impuestas por la gerencia; o*
- *Incumplimiento de leyes o reglamentos*

Pueden surgir diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo, o incluso con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de calidad de la firma, como los responsables de la consultoría.

Al considerar asuntos relacionados con diferencias de opinión, o asuntos difíciles o controvertidos, el socio del encargo también puede considerar si el uso de las NIA para la EMC sigue siendo apropiado

3.2.10. En el caso de los trabajos de auditoría que requieran una revisión de calidad, el socio del trabajo deberá determinar si se ha designado un revisor de calidad y:

- Cooperar con el revisor de la calidad del encargo;
- Discutir con él los asuntos y juicios significativos que surjan durante la auditoría; y
- No fechar el informe de auditoría antes de que finalice la revisión de calidad del trabajo.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

3.2.11. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría en los momentos oportunos durante la auditoría, incluyendo la documentación de:

- Asuntos significativos;
- Juicios significativos y conclusiones alcanzadas; y
- Otros asuntos que, a juicio profesional del socio del trabajo, sean relevantes para sus responsabilidades.

El socio del trabajo aplica su juicio profesional al determinar los asuntos a revisar, por ejemplo, basándose en:

- *La naturaleza y las circunstancias del trabajo de auditoría.*
- *Qué miembro del equipo del trabajo realizó el trabajo.*
- *Asuntos derivados de hallazgos de inspecciones recientes.*
- *Los requisitos de las políticas o procedimientos de la firma.*

3.2.12. El socio del trabajo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales escritas dirigidas a la dirección, a los responsables del gobierno corporativo o a las autoridades reguladoras.

3.3. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

3.3.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Los asuntos identificados, las discusiones pertinentes y las conclusiones alcanzadas con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de los requisitos éticos pertinentes, incluidos los requisitos 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 completado en la fecha del informe del auditor o antes.

4. Aceptación o Continuación de un Encargo de Auditoría y Encargos de Auditoría Iniciales

Contenido de esta Parte

La Parte 4 establece las responsabilidades del auditor para:

- Acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, en su caso, con los encargados de la gobernanza. Esto incluye establecer que se dan ciertas condiciones previas para una auditoría.
- Determinar que el uso de la NIA para EMC es apropiado para el encargo de auditoría. La Parte 4 también aborda las actividades relacionadas con los encargos de auditoría iniciales.

Alcance de esta Parte

La parte A de esta norma establece la autoridad para determinar el uso apropiado de la NIA para EMC. Esta Parte establece las obligaciones del socio del encargo en relación con el uso de esta norma como parte de los procedimientos de aceptación o continuidad de la firma para un encargo de auditoría de una entidad de auditoría local (EMC.).

La información y la evidencia de auditoría recopiladas durante los procedimientos de aceptación y continuidad del cliente se utilizan para determinar si la NIA para EMC es adecuada para el encargo de auditoría y sirven de base para los procedimientos del auditor al planificar la auditoría, así como para la identificación y evaluación de riesgos.

El Prefacio establece que esta norma se basa en la premisa de que la firma está sujeta a la NIGC 1 o a requisitos nacionales al menos igual de exigentes. La NIGC 1 exige que la firma establezca objetivos de calidad que aborden la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y encargos específicos. Además, el cumplimiento de la NIGC 1 puede requerir que las firmas cuenten con políticas o procedimientos para abordar otros asuntos relevantes para esta Parte.

Los encargos de auditoría solo se aceptarán cuando el auditor considere que se cumplirán los requisitos éticos pertinentes, como la independencia, la competencia profesional y la diligencia debida, y que se cumplan las condiciones previas para una auditoría. Además, el auditor considera la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento para el cliente de auditoría y si estos servicios son admisibles.

Si la auditoría es un trabajo inicial, esta Parte también establece las responsabilidades del auditor en relación con los saldos de apertura.

4.1. Objetivos

4.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Aceptar o continuar un encargo de auditoría sólo cuando se haya acordado la base sobre la que se va a realizar, mediante:
 - (i) Establecer si se dan las condiciones previas para una auditoría; y
 - (ii) Confirmar que existe un entendimiento común entre el auditor y la dirección y, en su caso, los encargados del gobierno, sobre los términos del encargo de auditoría.
- (b) En el caso de los encargos de auditoría iniciales, obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas sobre si:
 - (i) Los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten materialmente a los estados financieros del período actual, y
 - (ii) Las políticas contables apropiadas reflejadas en los saldos de apertura se han aplicado de forma coherente en los estados financieros del ejercicio actual, o los cambios en los mismos se han contabilizado de forma adecuada y se han presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

4.2. Condiciones Previas para una Auditoría

4.2.1. Para determinar si se dan las condiciones previas para una auditoría, el auditor deberá:

- (a) Determinar si el marco de información financiera que se aplicará en la preparación de los estados financieros es aceptable;
- (b) Obtener el acuerdo de la dirección de que reconoce y comprende su responsabilidad:
 - (i) De la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel;
 - (ii) De los controles que la dirección considere necesarios para permitir la elaboración de estados financieros libres de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error; y
 - (iii) Para proporcionar al auditor:
 - a. Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, como registros, documentación y otros asuntos;
 - b. Información adicional que el auditor pueda solicitar a la dirección a efectos de la auditoría; y
 - c. Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las que el auditor considere necesario obtener pruebas de auditoría.

4.2.2. Si no se dan las condiciones previas para una auditoría, el auditor discutirá el asunto con la dirección. A menos que así lo exijan las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto:

- (a) Si el auditor ha determinado que el marco de información financiera que se aplicará en la preparación de los estados financieros es inaceptable; o
- (b) Si no se ha obtenido el acuerdo de la dirección de que reconoce y entiende su responsabilidad.

4.2.3. Si la dirección o los encargados del gobierno imponen una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que la limitación dará lugar a que el auditor renuncie a la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo limitado como encargo de auditoría, a menos que así se lo exijan las disposiciones legales o reglamentarias.

4.3. Consideraciones sobre la Aceptación o Continuación del Encargo

La realización de procedimientos de aceptación o continuación antes de que comience la planificación ayuda al auditor a identificar y evaluar hechos o circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para planificar y ejecutar el encargo en curso.

4.3.1. El socio del encargo determinará que:

- (a) Se han seguido las políticas o procedimientos de la firma relativos a la aceptación y continuación del encargo de auditoría;⁸ y
- (b) Las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuación del encargo de auditoría son adecuadas, incluyendo que el encargo de auditoría puede llevarse a cabo utilizando la NIA para EMC de conformidad con la Parte A de esta norma.

La Parte A establece las cuestiones relevantes para el socio del encargo para determinar el uso apropiado de la NIA para EMC, en particular en relación con las limitaciones para utilizar esta norma.

La información y la evidencia de auditoría obtenidas durante los procedimientos de aceptación del cliente y de continuación pueden utilizarse para determinar el uso de la NIA para EMC. También puede obtenerse información adicional al realizar procedimientos de identificación y evaluación de riesgos que puedan modificar la determinación inicial del socio del encargo sobre el uso 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 si la NIA para EMC

⁸ La NIGC 1, Gestión de Calidad para Firmas que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros, u Otros Encargos de Servicios de Aseguramiento o Relacionados, en su apartado 30, establece las responsabilidades de la Empresa en el establecimiento de objetivos de calidad para la aceptación de encargos específicos, incluidos los juicios relativos a las prioridades financieras y operativas de la empresa a la hora de decidir aceptar o continuar con encargos específicos.

sigue siendo adecuada a la naturaleza y circunstancias de la entidad auditada durante el proceso de identificación y evaluación de riesgos. La consideración de información adicional a lo largo de la auditoría puede cambiar la determinación del socio del encargo sobre la idoneidad del uso de la NIA para la EMC.

4.3.2. En algunos casos, las leyes o reglamentos de la jurisdicción pertinente prescriben la presentación o redacción del informe del auditor en una forma o términos que difieren significativamente de los requisitos de esta norma. En estas circunstancias, el auditor evaluará:

- (a) Si los usuarios pueden malinterpretar la garantía obtenida de la auditoría de los estados financieros y, en tal caso,
- (b) Si una explicación adicional en el informe del auditor puede mitigar el posible malentendido.

4.3.3. Si el auditor concluye que la explicación adicional en el informe del auditor no puede mitigar el posible malentendido, el auditor no aceptará el encargo de auditoría, a menos que la ley o la normativa así lo exijan. Una auditoría realizada de conformidad con dicha ley o reglamento no cumple la NIA para EMC. En consecuencia, el auditor no incluirá en su informe ninguna referencia a que la auditoría se ha realizado de conformidad con esta NIA para las EMC.

4.4. Condiciones del Encargo de Auditoría

4.4.1. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o, en su caso, con los encargados del gobierno.

Si las disposiciones legales o reglamentarias establecen responsabilidades de la dirección equivalentes a las exigidas por la presente norma, el auditor podrá utilizar el texto de dichas disposiciones para describirlas en el acuerdo escrito.

En el Anexo 2 figura un ejemplo de carta de encargo.

4.4.2. En las auditorías recurrentes, el auditor evaluará si las circunstancias exigen que se revisen las condiciones del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad las condiciones existentes del encargo de auditoría.

4.4.3. El auditor no aceptará un cambio en los términos del encargo de auditoría cuando no exista una justificación razonable para ello.

4.4.4. Si, antes de completar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que cambie el encargo de auditoría por otro que transmita un nivel de seguridad inferior, el auditor determinará si existe una justificación razonable para hacerlo.

Antes de aceptar cambiar un encargo de auditoría por una revisión o un servicio relacionado, 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 registrarán 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 acordar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor deberá:

- (a) Retirarse del encargo de auditoría, siempre que sea posible en virtud de la legislación o normativa aplicable; y
- (b) Determinar si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, como los encargados del gobierno, los propietarios o los reguladores.

4.5. Encargos de Auditoría Iniciales

4.5.1. Si el encargo es una auditoría inicial y ha habido un cambio de auditor, el auditor se comunicará con el auditor predecesor, de conformidad con los requisitos éticos pertinentes.

4.5.2. El auditor leerá los estados financieros más recientes, si los hubiere, y el informe del auditor sobre los mismos, si lo hubiere, en busca de información relevante para los saldos de apertura, incluidas las revelaciones.

- 4.5.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y hubo una modificación de la opinión, el auditor evaluará el efecto del asunto que dio lugar a la modificación al valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.⁹
- 4.5.4. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹⁰ sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten significativamente a los estados financieros del ejercicio actual mediante:
- (a) Determinando si los saldos de cierre del ejercicio anterior se han trasladado correctamente al ejercicio actual o, en su caso, se han reexpresado;
 - (b) Determinar si los saldos iniciales reflejan la aplicación de las políticas contables apropiadas; y
 - (c) Realizar una o varias de las siguientes operaciones:
 - (i) Cuando se hayan auditado los estados financieros del ejercicio anterior, inspeccionar los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener pruebas relativas a los saldos de apertura;
 - (ii) Evaluar si los procedimientos de auditoría aplicados en el ejercicio actual aportan pruebas relevantes para los saldos de apertura; o
 - (iii) La aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener pruebas relativas a los saldos de apertura.

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

- *Las políticas contables seguidas por la entidad.*
- *La naturaleza de los saldos contables, las clases de operaciones y la información revelada, así como los riesgos de incorrección material en los estados financieros del ejercicio en curso.*
- *La importancia de los saldos iniciales en relación con los estados financieros del ejercicio en curso.*
- *Si los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados y, en caso afirmativo, si se modificó la opinión del auditor anterior.*

- 4.5.5. Si el auditor obtiene pruebas de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar significativamente a los estados financieros del ejercicio actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en función de las circunstancias para determinar el efecto sobre los estados financieros del ejercicio actual.¹¹
- 4.5.6 El auditor obtendrá pruebas de auditoría suficientes y apropiadas sobre si las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura se han aplicado de forma coherente en los estados financieros del ejercicio en curso, y sobre si cualquier cambio en las políticas contables se ha contabilizado de forma adecuada y se ha presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.¹²

4.6. Requisitos Específicos de Comunicación

- 4.6.1. El auditor se comunicará con los encargados de la gobernanza:
- (a) Las responsabilidades del auditor en la formación y expresión de 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 encargados del gobierno de sus responsabilidades de supervisión de la elaboración de los estados financieros.

⁹ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.9.

¹⁰ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.6.

¹¹ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.7.

¹² Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.8.

4.7. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación, se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

- 4.7.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las cuestiones identificadas, las conversaciones pertinentes con el personal y las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuación de la relación con el cliente y el encargo de auditoría.
- 4.7.2. El auditor documentará la base de la determinación realizada para utilizar la NIA para EMC.
- 4.7.3. El auditor documentará los cambios, en su caso, en la determinación del uso de la NIA para EMC si durante la auditoría llega a su conocimiento información adicional que pueda modificar el juicio profesional emitido al respecto.
- 4.7.4. El auditor hará constar en una carta de encargo de auditoría o en 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;
 - (d) Identificación del marco de información financiera aplicable para la elaboración de los estados financieros;
 - (e) Referencia a la forma y el contenido previstos de los informes que emitirá el auditor; y
 - (f) Una declaración de que puede haber circunstancias en las que un informe difiera de la forma y contenido esperados.
- 4.7.5. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben con suficiente detalle las condiciones del encargo de auditoría a que se refiere esta norma, el auditor no necesitará hacerlas constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones legales o reglamentarias son de aplicación, y 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 (incluida la celebración de un debate con el equipo del encargo) y el concepto de importancia relativa al planificar y realizar la auditoría.

Alcance de esta Parte

La planificación no es una fase discreta de la auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo que se actualiza y modifica, según sea necesario, a lo largo de la auditoría. La Parte 6, identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales, y la Parte 7, respuesta a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales, también son pertinentes para esta Parte.

Algunos requisitos de esta parte están vinculados a procedimientos de otras partes y pueden requerir que el auditor aplique dichos procedimientos para cumplir los requisitos de esta parte.

5.1. Objetivos

5.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Planificar la auditoría para que se realice de manera eficaz; y
- (b) Aplicar adecuadamente el concepto de materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.

5.2. Actividades de Planificación

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

La finalidad y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos tanto si se trata de un encargo inicial como recurrente. Sin embargo, para una auditoría inicial, el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación porque normalmente no tiene la experiencia previa con la entidad que se tiene en cuenta cuando se planifican encargos recurrentes.

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

- (a) Identificar las características del encargo que definen su alcance;
- (b) Determinar los objetivos de información del encargo para planificar el calendario de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- (c) Considerar los factores que, según el juicio profesional del auditor, son significativos para dirigir los esfuerzos del equipo del encargo;
- (d) Considerar los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si los conocimientos adquiridos en otros encargos realizados por el socio del encargo para esta entidad son relevantes; y
- (e) Determinar la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos a aplicar y los recursos necesarios para realizar la auditoría, incluida la determinación de si se necesitan expertos.

Establecer el alcance, el calendario y la dirección de la auditoría no tiene por qué ser 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 documentos de trabajo y en el que se destaquen las cuestiones identificadas en la auditoría que acaba de finalizar, actualizado en el período actual sobre la base de las conversaciones con el propietario-gerente, puede servir como ámbito, calendario y dirección documentados para el encargo de auditoría actual. Los programas de auditoría estándar o las listas de comprobación creadas basándose en el supuesto de que hay pocos controles identificados, como es probable que ocurra en una entidad menos compleja, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las evaluaciones de riesgos del auditor.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además 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, el momento y el alcance de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.

- 5.2.4. El socio del encargo tendrá en cuenta la información obtenida en el proceso de aceptación y continuación en la planificación y realización de la auditoría.
- 5.2.5. Cuando la información utilizada para planificar y ejecutar la auditoría se haya obtenido de la experiencia previa con la entidad, o de auditorías anteriores, el auditor evaluará si dicha información sigue siendo pertinente y fiable como evidencia de auditoría en el periodo actual.
- 5.2.6. El auditor actualizará y modificará el alcance, el calendario y la dirección según sea necesario durante la auditoría.

Discusión del Equipo del Encargo

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

- 5.2.7. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo analizarán la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales, incluyendo:
- (a) La aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.
 - (b) Cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrecciones materiales debidas a fraude, incluida la forma en que puede producirse el fraude, y cómo podría surgir fraude o error de las relaciones o transacciones con partes vinculadas.

Las discusiones entre el equipo del encargo se producirán dejando de lado las creencias que pueda tener el equipo del encargo de que la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza son honestos y tienen integridad.

La discusión del equipo del encargo también puede incluir otros asuntos relacionados con la auditoría, como asuntos logísticos, operativos o de otro tipo (como cuando los riesgos de incorrecciones materiales puedan haber cambiado con respecto a años anteriores o asuntos relacionados con los requisitos éticos pertinentes, incluida la independencia) y el calendario de la auditoría y las comunicaciones necesarias.

- 5.2.8. Cuando haya miembros del equipo del encargo que no participen en la discusión, el socio del encargo determinará qué asuntos deben comunicarse a dichos miembros.

Utilización del Trabajo del Experto de la Gerencia

- 5.2.9. Si la información que se va a utilizar como prueba de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor deberá, teniendo en cuenta la importancia de dicho trabajo para sus fines
- (a) Evaluar la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto; y
 - (b) Obtener una comprensión del trabajo de dicho experto.

Evaluación de la Competencia, Capacidad y Objetividad de un Experto de la Gerencia

La competencia se refiere a la naturaleza y el nivel de conocimientos del experto de la gerencia. La capacidad se refiere a la habilidad del experto de la gerencia para ejercer esa competencia en las circunstancias. La objetividad se refiere a los posibles efectos que la parcialidad, el conflicto de intereses o la influencia de terceros puedan tener en el juicio profesional o empresarial del experto de la gerencia. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la gerencia puede incluirse si el trabajo de dicho experto está sujeto a normas de rendimiento técnico u otros requisitos profesionales o de la industria.

Comprensión del Trabajo del Experto de la Gerencia

Al obtener una comprensión del trabajo del experto de la dirección, la evaluación del acuerdo entre la entidad y dicho experto puede ayudar al auditor a determinar la idoneidad de lo siguiente para los fines del auditor:

- *La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo de dicho experto;*
- *Las funciones y responsabilidades respectivas de la gerencia y del experto;*
- *La naturaleza, el calendario y el alcance de la comunicación entre la gerencia y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba presentar el experto.*

Determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor

5.2.10. Si es necesaria la experiencia en un campo distinto de la contabilidad o la auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor determinará si utiliza el trabajo de un experto.

Si la preparación de los estados financieros implica el uso de conocimientos especializados en un campo distinto de la contabilidad, es posible que el auditor, experto en contabilidad y auditoría, no posea los conocimientos necesarios para auditar dichos estados financieros. La decisión del auditor de utilizar el trabajo de un experto y, en caso afirmativo, cuándo y en qué medida, le ayuda a cumplir los requisitos de los apartados 3.2.7. y 5.2.1.(e). A medida que avanza la auditoría, o a medida que cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre el uso del trabajo de un experto del auditor.

El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no se reduce por el uso que el auditor haga del trabajo de un experto del auditor. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor concluye, basándose en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia obtenida, que el trabajo de ese experto es adecuado para los propósitos del auditor, el auditor puede aceptar los hallazgos o conclusiones de ese experto en su campo como evidencia de auditoría apropiada.

5.2.11. El auditor deberá considerar lo siguiente al determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos relacionados con el experto del auditor:

- (a) La naturaleza del asunto al que se refiere el trabajo de ese experto;
- (b) Los riesgos de incorrección material en el asunto al que se refiere el trabajo de ese experto;
- (c) La importancia del trabajo de ese experto en el contexto de la auditoría;
- (d) El conocimiento y la experiencia del auditor con trabajos anteriores realizados por ese experto; y
- (e) Si ese experto está sujeto a las políticas o procedimientos de gestión de calidad de la firma del auditor.

5.2.12. Si el auditor utiliza el trabajo de un experto del auditor, el auditor deberá:

- (a) Evaluar si el experto del auditor tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias para los propósitos del auditor.
En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad deberá incluir la indagación sobre intereses y relaciones que puedan crear una amenaza a la objetividad de ese experto;
- (b) Obtener una comprensión suficiente del campo de especialización del experto para permitir al auditor determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para el propósito del auditor, y evaluar la adecuación de ese trabajo para el propósito del auditor; y
- (c) Acordar, por escrito cuando sea apropiado, la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, los roles y responsabilidades respectivos del auditor y de ese experto, la naturaleza, el momento y el alcance de las comunicaciones y la necesidad de que el experto observe los requisitos de confidencialidad.

5.3. Materialidad

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

Materialidad en el Contexto de una Auditoría

El concepto de materialidad es aplicado por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, y en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y de las incorrecciones no corregidas, si las hubiera, en los estados financieros y en la formación de una opinión en el informe del auditor.

La determinación de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional, y se ve afectada por la percepción del auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.

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

- *Determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material;*
- *Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material; y*
- *Determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.*

Uso de Puntos de Referencia para Determinar la Materialidad para los Estados Financieros en su Conjunto

A menudo se aplica un porcentaje a un punto de referencia elegido como punto de partida para determinar la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Los factores que pueden afectar la identificación de un punto de referencia apropiado incluyen los siguientes:

- *Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos)*
- *Si hay elementos en los que la atención de los usuarios tiende a centrarse;*
- *La naturaleza de la entidad, la etapa de su ciclo de vida, y el entorno industrial y económico en el que opera la entidad;*
- *La estructura de propiedad de la entidad y la forma en que se financia. Por ejemplo, si una entidad se financia únicamente con deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden poner más énfasis en los activos y en los derechos sobre ellos, que en las ganancias de la entidad; y*
- *La volatilidad relativa del punto de referencia.*

Ejemplos de puntos de referencia que pueden ser apropiados, dependiendo de las circunstancias de la entidad, incluyen categorías de ingresos reportados como el beneficio antes de impuestos, los ingresos totales, el beneficio bruto y los gastos totales, el patrimonio total o el valor neto de los activos. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para las entidades con ánimo de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, otros puntos de referencia pueden ser más apropiados, como el beneficio bruto o los ingresos totales. Para una organización sin ánimo de lucro, un punto de referencia como los ingresos, los gastos, los activos o el patrimonio puede ser más relevante.

Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas de una entidad es consistentemente nominal, como podría ser el caso de un negocio gestionado por su propietario donde el propietario se lleva gran parte del beneficio antes de impuestos en forma de remuneración, un punto de referencia como el beneficio antes de remuneración e impuestos puede ser más relevante.

Existe una relación entre el porcentaje y el punto de referencia elegido, de modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será normalmente superior a un porcentaje aplicado a los ingresos totales.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y los reguladores son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las decisiones económicas. La determinación de la materialidad para los estados financieros en su conjunto en una auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público está, por lo tanto, influenciada por la ley, la regulación u otra autoridad, y por las necesidades de información financiera de los legisladores y el público en relación con los programas del sector público.

NIA PARA EMC

En una auditoría de una entidad del sector público, el costo total o el costo neto (gastos menos ingresos o desembolsos menos recibos) pueden ser puntos de referencia apropiados para las actividades del programa. Cuando una entidad del sector público tiene la custodia de activos públicos, los activos pueden ser un punto de referencia apropiado.

- 5.3.2. El auditor también determinará el nivel o niveles de materialidad que se aplicarán a clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones si, en las circunstancias específicas de la entidad, existe una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las cuales se podría esperar razonablemente que las incorrecciones de montos menores que la materialidad para los estados financieros en su conjunto influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de los estados financieros.
- 5.3.3. El auditor determinará la materialidad de la ejecución a los efectos de evaluar los riesgos de incorrección material y determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

Planificar la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que el agregado de incorrecciones individualmente inmateriales puede hacer que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La materialidad de la ejecución (que, según se define, es una o más cantidades) se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el agregado de incorrecciones no corregidas y no detectadas exceda la materialidad.

La determinación de la materialidad de la ejecución no es un cálculo mecánico simple e implica el ejercicio del juicio profesional. Se ve afectada por la comprensión del auditor de la entidad, actualizada durante la identificación y evaluación de riesgos; y la naturaleza y el alcance de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, por lo tanto, las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

Incorrecciones Claramente Triviales

La Parte 7 requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la auditoría, excepto aquellas que sean claramente triviales. Durante la planificación, el auditor puede designar una cantidad por debajo de la cual las incorrecciones de las cantidades en los estados individuales serían claramente triviales, y no necesitarían ser acumuladas porque el auditor espera que la acumulación de dichas cantidades claramente no tendría un efecto material en los estados financieros.

- 5.3.4. Si el auditor tiene conocimiento de información durante la auditoría que le hubiera llevado a determinar una cantidad (o cantidades) diferente inicialmente, el auditor revisará la materialidad para los estados financieros en su conjunto (y, si corresponde, el nivel o niveles de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones).
- 5.3.5. Si el auditor concluye que una materialidad más baja para los estados financieros en su conjunto (y, si corresponde, el nivel o niveles de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones) que la determinada inicialmente es apropiada, el auditor determinará si es necesario revisar la materialidad de la ejecución, y si la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales siguen siendo apropiados.

5.4. Requisitos Específicos de Comunicación

- 5.4.1. El auditor se comunicará con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad, para dar una visión general del alcance, el momento y la dirección previstos de la auditoría.

5.5. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación, se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

- 5.5.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría una descripción del alcance, el momento y la dirección de la auditoría, incluyendo la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos que se realizarán, y los cambios significativos realizados durante la auditoría, junto con las razones de dichos cambios.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

5.5.2. El auditor incluirá en la documentación de auditoría los asuntos discutidos entre el equipo del encargo y las decisiones significativas alcanzadas, incluidas las decisiones significativas relativas a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debida a fraude.

5.5.3. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Las siguientes cantidades y los factores considerados en su determinación (incluidas las revisiones, según corresponda):
 - (i) La materialidad para los estados financieros en su conjunto;
 - (ii) En su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar; y
 - (iii) La materialidad de la ejecución.
- (b) La cantidad por debajo de la cual las incorrecciones se considerarían claramente triviales.

6. Identificación y Evaluación de Riesgos

Contenido de esta Parte

La Parte 6 contiene los requisitos pertinentes a la responsabilidad del auditor de realizar procedimientos y actividades relacionadas para:

- Obtener conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad;
- Identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y las afirmaciones, ya sea por fraude o error; y
- Evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control.

El Anexo 3 ilustra la naturaleza iterativa de la identificación y evaluación de riesgos por parte del auditor.

Alcance de esta Parte

Esta Parte aborda la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, lo que proporciona la base para los procedimientos de auditoría aplicados para responder a los riesgos evaluados en la Parte 7. La Parte 5 establece las obligaciones del auditor en cuanto a las actividades de planificación, incluyendo los requisitos para la discusión con el equipo del encargo.

6.1. Objetivos

- 6.1.1. Los objetivos del auditor son identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea por fraude o error, a nivel de estados financieros y afirmaciones, proporcionando así una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material (los riesgos evaluados).

Comprender la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y su sistema de control interno permite al auditor identificar y evaluar los riesgos de incorrección material. El proceso de identificación y evaluación de riesgos del auditor es iterativo y dinámico.

6.2. Procedimientos para Identificar y Evaluar Riesgos y Actividades Relacionadas

- 6.2.1. El auditor diseñará y realizará procedimientos para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para:

- (a) La identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones; y
- (b) El diseño de procedimientos de auditoría adicionales.

El auditor utiliza el juicio profesional para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos a realizar, lo que puede variar con la formalidad de las políticas o procedimientos de la entidad.

Algunas entidades menos complejas, y particularmente las entidades gestionadas por sus propietarios, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados o pueden haber establecido procesos o sistemas con documentación limitada o una falta de coherencia en cómo se llevan a cabo. Cuando dichos sistemas y procesos carecen de formalidad, los procedimientos descritos en el párrafo 6.2.3. siguen siendo necesarios.

El diseño y la realización de procedimientos para obtener evidencia de auditoría de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria puede implicar la obtención de evidencia de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad. Sin embargo, el auditor no está obligado a realizar una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia.

- 6.2.2. Al obtener evidencia de auditoría para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material y diseñar procedimientos de auditoría adicionales, el auditor considerará la información de:

- (a) Los procedimientos de aceptación o continuidad; y
- (b) Cuando corresponda, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.

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

- (a) Consultas a la dirección y a otras personas competentes de la entidad;
- (b) Procedimientos analíticos; y
- (c) Observación e inspección.

El auditor no está obligado a realizar todos estos procedimientos para cada aspecto de su conocimiento requerido por esta Parte.

Los procedimientos analíticos aplicados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material ayudan a identificar inconsistencias, transacciones o eventos inusuales, e importes, ratios y tendencias que indiquen cuestiones que puedan tener implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas identificadas pueden ayudar al auditor a identificar los riesgos de incorrección material, especialmente los riesgos de incorrección material debidos a fraude, incluidos los relacionados con las cuentas de ingresos.

Los procedimientos analíticos aplicados como parte de la identificación y evaluación de riesgos pueden incluir información financiera (p. ej., precio de venta) y no financiera (p. ej., volumen de ventas), así como el uso de datos agregados a un alto nivel. El auditor puede realizar una simple comparación de información, como la variación de los saldos de las cuentas con respecto a los saldos de períodos anteriores, para identificar posibles áreas de mayor riesgo.

La observación y la inspección pueden respaldar, corroborar o contradecir las indagaciones de la dirección y otros, y también pueden proporcionar información sobre la entidad y su entorno. Cuando las políticas o procedimientos no están documentados, o los controles de la entidad carecen de formalidad, el auditor aún puede obtener evidencia de auditoría que sustente la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección del desempeño del control.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

Al realizar indagaciones con quienes puedan tener información que pueda ayudar a identificar riesgos de incorrección material, los auditores de las entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales, como los auditores que participan en auditorías de rendimiento u otras auditorías relacionadas con la entidad. Los procedimientos que realizan los auditores de las entidades del sector público para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para el poder legislativo, por ejemplo, documentos relacionados con los informes de rendimiento obligatorios.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

Si el auditor utiliza HTA, podrá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en volúmenes relativamente grandes de datos (del libro mayor, libros auxiliares u otros datos operativos), incluyendo análisis, observación o inspección.

6.2.4. Al diseñar y aplicar procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, el auditor deberá considerar los posibles riesgos de incorrección material derivados de:

- (a) Fraude o error;
- (b) Relaciones y transacciones con partes relacionadas; y
- (c) Eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

Fraude

La información financiera fraudulenta implica declaraciones erróneas intencionales, incluidas omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los estados financieros. La información financiera fraudulenta a menudo implica la anulación de controles por parte de la gerencia que de otro modo podrían parecer estar funcionando eficazmente, como el registro de asientos de diario ficticios cerca del final del período de presentación de informes financieros.

La apropiación indebida de activos implica el robo de los activos de la entidad y a menudo es perpetrada por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, también puede involucrar a la gerencia, que generalmente es más capaz de disfrazar u ocultar las apropiaciones indebidas de maneras difíciles de detectar.

La apropiación indebida de activos a menudo va acompañada de registros o documentos falsos o engañosos para ocultar el hecho de que los activos faltan o han sido pignorados sin la debida autorización.

En una EMC puede haber diferentes factores de riesgo de fraude que en entidades más complejas. Por un lado, la gerencia o el propietario-gerente pueden ejercer una supervisión más efectiva que en una entidad más compleja, lo que puede compensar las oportunidades más limitadas de segregación de funciones. Por otro lado, una menor segregación de funciones y una mayor participación directa de la gerencia o del propietario-gerente pueden proporcionar a la gerencia o al propietario-gerente una mayor oportunidad de anular los controles y cometer fraude. Las EMC, incluidos los propietarios-gerentes, también pueden tener diferentes presiones o incentivos para cometer fraude que la gerencia en entidades más complejas. El Apéndice 4 establece los factores de riesgo de fraude relevantes para las entidades menos complejas.

Partes Relacionadas

En algunas EMC, las transacciones entre partes relacionadas entre los propietarios-administradores y los familiares cercanos pueden ser comunes, en particular en entidades de propiedad cerrada. Estas transacciones pueden no realizarse en condiciones normales de mercado; por ejemplo, algunas transacciones entre partes relacionadas pueden realizarse sin intercambio de contraprestación, o por una contraprestación significativamente diferente del valor razonable.

Empresa en Marcha

Los eventos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de particular relevancia para una EMC incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas, familiares cercanos o propietarios-administradores puedan dejar de apoyar a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, un cliente importante, un empleado clave o el derecho a operar bajo una licencia, franquicia u otro acuerdo legal.

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

6.3. Comprensión de los Aspectos Relevantes de la Entidad

La comprensión del auditor de los aspectos relevantes de la entidad, incluyendo la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, establece un marco de referencia en el que el auditor identifica y evalúa los riesgos de incorrección material, y también informa cómo el auditor planifica y realiza procedimientos de auditoría adicionales.

Realizar Consultas a la Gerencia y Otras Personas Dentro de la Entidad.

- 6.3.1. El auditor indagará a la dirección y, cuando corresponda, a los encargados del gobierno, sobre:
- (a) Cómo la entidad identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros y cómo se abordan;
 - (b) Los riesgos de fraude en la entidad y los controles que la dirección ha establecido para mitigar estos riesgos
 - (c) La naturaleza y el alcance de la participación directa de la dirección en las operaciones u otras actividades que puedan ayudar a la dirección a prevenir o detectar incorrecciones en la información contable o a identificar controles que no están funcionando según lo previsto.
 - (d) La identidad de las partes relacionadas de la entidad, incluyendo:
 - (i) Cambios respecto al período anterior;
 - (ii) La naturaleza de las relaciones entre la entidad y estas partes relacionadas; y
 - (iii) Si la entidad realizó alguna transacción con estas partes relacionadas durante el período y, en caso afirmativo, el tipo y el propósito de las transacciones; y

- (e) Si la entidad cumple con las leyes o regulaciones que puedan tener un efecto en los estados financieros, y si ha habido alguna correspondencia con las autoridades de licencias o reguladoras relevantes que pueda ser pertinente para los estados financieros.
- (f) La base para el uso previsto del principio contable de empresa en funcionamiento, si existen eventos o condiciones que, individual o colectivamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, en caso afirmativo, los planes de la dirección para abordarlos.

Las indagaciones a la gerencia y, cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad, ayudan al auditor a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material y a responder a esos riesgos.

Las indagaciones sobre cómo la entidad identifica y evalúa sus riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros pueden ayudar al auditor a comprender:

- *Dónde se encuentran los riesgos de negocio identificados;*
- *Si, y cómo la entidad ha respondido a esos riesgos;*
- *Si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, evaluados y abordados de manera apropiada a la naturaleza y circunstancias de la entidad.*

Las indagaciones sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude en la entidad pueden ayudar al auditor a comprender:

- *La evaluación de la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluyendo la naturaleza, extensión y frecuencia de dichas evaluaciones;*
- *El proceso de la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad, incluyendo cualquier riesgo específico de fraude que la dirección haya identificado o que se le haya comunicado, o clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las cuales es probable que exista un riesgo de fraude;*
- *La comunicación de la dirección, si la hay, a los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.*

Indagar sobre cómo la dirección realiza actividades para prevenir o detectar incorrecciones en la información contable e identifica controles que no están funcionando según lo previsto puede incluir indagar sobre qué información utiliza la dirección y la base sobre la cual la dirección considera que la información es suficientemente fiable, así como indagar sobre cómo se subsanan las deficiencias. Estas indagaciones ayudan al auditor a comprender si los otros aspectos del sistema de control interno de la entidad están presentes y funcionando de manera apropiada a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad.

Bajo el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo el supuesto de que la entidad es una empresa en funcionamiento y continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros de propósito general se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o de cesar las operaciones, o no tenga una alternativa realista más que hacerlo. Cuando el uso del principio contable de empresa en funcionamiento es apropiado, los activos y pasivos se registran sobre la base de que la entidad podrá realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

- 6.3.2. El auditor compartirá la información relevante obtenida sobre las partes relacionadas de la entidad con otros miembros del equipo del encargo.
- 6.3.3. El auditor realizará indagaciones a la gerencia, a los responsables del gobierno de la entidad y, cuando sea apropiado, a otras personas dentro de la entidad, para determinar si tienen conocimiento de algún fraude real, sospechado o presunto que afecte a la entidad.

Conocimiento de la Entidad y su Entorno

- 6.3.4. El auditor obtendrá conocimiento de:

- (a) La estructura organizativa, la propiedad y el gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.
- (b) La industria y otros factores externos que afectan a la entidad.
- (c) Cómo se mide el rendimiento financiero de la entidad.
- (d) El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad, y cómo la entidad está cumpliendo con dicho marco.
- (e) Las transacciones de la entidad y otros eventos y condiciones que puedan dar lugar a la necesidad de, o cambios en, las estimaciones contables a reconocer o revelar.
- (f) Acuerdos o relaciones que puedan dar lugar a pasivos no reconocidos o compromisos futuros.

Comprender el modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender los objetivos y la estrategia de la entidad, y a comprender los riesgos de negocio que la entidad asume y enfrenta. Comprender los riesgos de negocio de la entidad ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material, ya que la mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Al obtener un conocimiento del modelo de negocio de la entidad, el auditor puede considerar cómo la entidad utiliza la TI.

Los factores relevantes de la industria incluyen las condiciones de la industria, como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes, y los desarrollos tecnológicos. Otros factores externos que afectan a la entidad que el auditor puede considerar incluyen los riesgos relacionados con el clima, las condiciones económicas generales, las tasas de interés y la disponibilidad de financiación, y la inflación o la revaluación de la moneda.

Al comprender los acuerdos o relaciones que pueden dar lugar a pasivos no reconocidos o compromisos futuros, el auditor puede considerar la inspección de las actas de las reuniones y la correspondencia con el asesor legal, y la inspección de las cuentas de gastos legales.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

Las entidades que operan en el sector público pueden crear y entregar valor de diferentes maneras a aquellas que crean riqueza para los propietarios, pero aun así tendrán un "modelo de negocio" con un objetivo específico. Los asuntos de los 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 gubernamentales relevantes, incluidos los programas relacionados.*
- *Objetivos y estrategias del programa, incluidos los elementos de política pública.*

Conocimiento del Marco de Información Financiera Aplicable

6.3.5. El auditor obtendrá conocimiento de:

- (a) El marco de información financiera aplicable, incluidos, para las estimaciones contables, los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requisitos de presentación y revelación relacionados, y cómo se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno.
- (b) Las políticas contables de la entidad y las razones de cualquier cambio en las mismas.

6.3.6. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son apropiadas y consistentes 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 gestionadas por sus propietarios, la forma en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad variará según el tamaño y la complejidad de la entidad. Cuando no existen procesos formalizados ni políticas o procedimientos documentados, el auditor debe comprender cómo la dirección, o en su caso, los responsables del gobierno corporativo, previenen y detectan el fraude y el error, y utilizar su juicio profesional para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos necesarios para obtener dicho conocimiento.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

Los auditores de las entidades del sector público suelen tener responsabilidades adicionales en materia de control interno; por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un código de prácticas establecido o sobre el gasto con respecto al presupuesto. Los auditores de las entidades del sector público también pueden tener la responsabilidad de informar sobre el cumplimiento de las leyes, regulaciones u otras disposiciones legales. En consecuencia, sus consideraciones sobre el sistema de control interno pueden ser más amplias y detalladas.

Comprensión del Entorno de Control de la Entidad

6.3.7. El auditor deberá:

- (a) Obtener comprensión del entorno de control relevante para la preparación de los estados financieros; y
- (b) Evaluar si el entorno de control proporciona una base adecuada para el sistema de control interno de la entidad, considerando su naturaleza y complejidad.

La comprensión del auditor puede incluir:

- *Cómo la gerencia y, cuando corresponda, los encargados del gobierno corporativo supervisan la entidad y demuestran integridad y valores éticos, por ejemplo, mediante la comunicación a los empleados sobre las expectativas de prácticas comerciales y comportamiento ético;*
- *La cultura de la entidad, incluyendo si la gerencia apoya la honestidad y el comportamiento ético;*
- *La asignación de autoridad y responsabilidad de la entidad;*
- *Cómo la entidad atrae, desarrolla y retiene a personas competentes; y*
- *Cuando corresponda, cómo los propietarios-gerentes participan activamente en el negocio y cómo esto puede afectar los riesgos derivados de la elusión de los controles por parte de la gerencia debido a la falta de segregación de funciones.*

El entorno de control proporciona una base general para el funcionamiento de los demás aspectos del sistema de control interno de la entidad, y las deficiencias pueden socavar el resto de dicho sistema. Si bien no previene ni detecta ni corrige directamente las incorrecciones, puede influir en la eficacia de otros controles del sistema de control interno. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y dirección, así como las actitudes, el conocimiento y las acciones de los responsables del gobierno y la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para la misma.

Dado que el entorno de control es fundamental para el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. Por lo tanto, la comprensión y la evaluación del entorno de control por parte del auditor afectan a la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros, y también pueden afectar a la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material a nivel de aserción, así como a las respuestas del auditor a los riesgos evaluados.

Algunos o todos los aspectos del entorno de control podrían no ser aplicables a una EMC o estar menos formalizados. Por ejemplo, una EMC podría no contar con un código de conducta escrito, pero, en cambio, podría haber desarrollado una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y el comportamiento ético a través de la comunicación oral y el ejemplo de la gerencia.

Algunas entidades pueden estar dominadas por una sola persona que puede ejercer un alto grado de discreción. Las acciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado en la cultura de la entidad, lo que a su vez puede tener un efecto generalizado en el entorno de control. El dominio de la gerencia por una sola persona en una LCE generalmente no indica, en sí mismo, una falla por parte de la gerencia en mostrar y comunicar una actitud adecuada con respecto al control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización de la gerencia puede compensar controles deficientes y reducir el riesgo de fraude por parte de los empleados. Sin embargo, el dominio de la gerencia por una sola persona puede ser una posible deficiencia de control, ya que existe la posibilidad de que la gerencia eluda los controles.

Comprender el Proceso de la Entidad para Preparar sus Estados Financieros

6.3.8. Para clases significativas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, el auditor deberá obtener una comprensión del proceso de la entidad para preparar sus estados financieros, incluyendo:

- (a) Los registros contables y otros registros que respaldan las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;
- (b) Cómo se inician las transacciones y cómo se registra, procesa, corrige según sea necesario, transfiere al libro mayor y se informa sobre ellas en los estados financieros;
- (c) Cómo se identifica, procesa y divulga la información sobre eventos y condiciones, distintos de las transacciones; y
- (d) Los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para (a) a (c) anteriores.

Los asuntos que el auditor puede considerar al obtener una comprensión del proceso de la entidad para preparar sus estados financieros relacionados con clases significativas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones incluyen cómo:

- *Se procesan los datos o la información relacionados con transacciones, otros eventos y condiciones;*
- *Se mantiene la integridad de esos datos o información; y*
- *Se utilizan los procesos de información, el personal y otros recursos.*

La comprensión del auditor puede obtenerse de varias maneras y puede incluir:

- *Consultas al personal relevante sobre los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones o sobre el proceso de información financiera de la entidad;*
- *Inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del proceso de la entidad para preparar los estados financieros;*
- *Observación del desempeño de las políticas o procedimientos por parte del personal de la entidad; o*
- *Seleccionar transacciones y rastrearlas a través del proceso aplicable para preparar los estados financieros (es decir, realizar un recorrido).*

Las EMC con participación directa de la gerencia pueden no necesitar descripciones extensas de los procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

El auditor también puede usar HTA para obtener acceso directo o una descarga digital de las bases de datos en el sistema de información de la entidad que almacenan registros contables de transacciones. Al aplicar HTA a esta información, el auditor puede confirmar la comprensión obtenida sobre cómo fluyen las transacciones a través del sistema de información rastreando asientos de diario u otros registros digitales relacionados con una transacción particular, o una población completa de transacciones, desde su inicio en los registros contables hasta su registro en el libro mayor. El análisis de conjuntos completos o grandes de transacciones también puede resultar en la identificación de variaciones de los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que puede resultar en la identificación de riesgos de incorrección material.

6.3.9. Para las estimaciones contables y las revelaciones relacionadas con clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones, el auditor deberá obtener una comprensión de cómo la gerencia:

- (a) Identifica, selecciona y aplica métodos, supuestos y datos relevantes que son apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la identificación de supuestos significativos;
- (b) Comprende el grado de incertidumbre de la estimación y aborda dicha incertidumbre, incluida la selección de una estimación puntual y las revelaciones relacionadas para su inclusión en los estados financieros; y
- (c) Revisa el(los) resultado(s) de estimaciones contables anteriores 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, incluyendo las estimaciones contables, apoya adecuadamente la preparación de sus estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Comprensión 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 la entidad para preparar sus estados financieros, la comprensión del auditor de acuerdo con el párrafo 6.3.8. incluirá:

- (a) La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la importancia de dichos servicios para la entidad, incluyendo el efecto de los mismos en el sistema de control interno de la entidad usuaria;
- (b) La naturaleza y materialidad de las transacciones procesadas o las cuentas o 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 para las actividades realizadas por la organización de servicios.

La comprensión del auditor será suficiente para proporcionar una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material.

Las EMC a menudo pueden utilizar servicios externos de contabilidad que van desde el procesamiento de ciertas transacciones (por ejemplo, el procesamiento de nóminas y el pago de impuestos sobre la nómina) y el mantenimiento de sus registros contables hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de dicha organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad menos compleja y, cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades con respecto a los estados financieros.

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

La comprensión del auditor ayuda a informar al auditor sobre la naturaleza y la importancia de los servicios prestados por la organización de servicios y su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria, lo que afecta la naturaleza y el alcance del trabajo a realizar por el auditor con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios. La importancia de los controles de la organización de servicios en relación con los de la entidad depende del grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad. Por ejemplo, la organización de servicios puede procesar y contabilizar transacciones que aún requieren ser autorizadas por la entidad; alternativamente, la entidad puede confiar en que dichos controles se efectúen en la organización de servicios.

La organización de servicios puede haber contratado a un auditor de servicios para que proporcione un informe sobre la descripción y el diseño (un informe tipo 1), o sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa (un informe tipo 2), de los controles en la organización de servicios. Dichos informes pueden proporcionar información al auditor para obtener una comprensión del sistema de control interno de la entidad usuaria. Sin embargo, esta norma no ha sido diseñada para, y por lo tanto no incluye requisitos para abordar, el uso por parte del auditor de dichos informes como evidencia de auditoría sobre el diseño, la implementación o la eficacia operativa de los controles en la organización de servicios.

Comprensión de las Actividades de Control de la Entidad

6.3.12. El auditor obtendrá una comprensión de las actividades de control de la entidad identificando los controles que abordan los riesgos de incorrección material a nivel de aseveración, según se establece a continuación. Para cada control identificado en (a)-(e) a continuación, el auditor realizará procedimientos, más allá de la indagación, para evaluar si el control está diseñado eficazmente y ha sido implementado:

- (a) Controles que abordan riesgos determinados como riesgos significativos;
- (b) Controles sobre los asientos de diario, incluyendo los asientos de diario para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;
- (c) Controles, si los hay, para los cuales el auditor planea probar la efectividad operativa de los controles al determinar la naturaleza, el momento y el alcance de las pruebas sustantivas, incluidos aquellos controles que abordan riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada; y

- (d) Controles, si los hay, relacionados con transacciones y acuerdos significativos con partes relacionadas, y transacciones y acuerdos significativos fuera del curso normal de los negocios.
- (e) Controles, si los hay, en (a) a (d) en la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios.

La comprensión requerida por el auditor de las actividades de control de la entidad implica identificar controles específicos, según corresponda en las circunstancias de la entidad, y evaluar su diseño y determinar si los controles se han implementado. La evaluación del diseño y la implementación de los controles incluye la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para abordar el riesgo de incorrección material a nivel de aseveración, o diseñado eficazmente para respaldar la operación de otros controles, y la determinación de si el control se ha implementado.

Esto ayuda a la comprensión del auditor del enfoque de la gerencia para abordar ciertos riesgos, y por lo tanto proporciona una base para el diseño y la realización de procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a estos riesgos, incluso cuando el auditor no planea probar la eficacia operativa de los controles identificados.

Asientos de Diario

Se espera que se identifiquen controles sobre los asientos de diario para todas las auditorías porque la forma en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el libro mayor generalmente implica el uso de asientos de diario, ya sean estándar o no estándar, o automatizados o manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar según la naturaleza de la entidad y el enfoque planificado del auditor para procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y el auditor puede no tener la intención de probar la eficacia operativa de los controles. Además, el auditor puede no haber identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material para el cual sea necesario que el auditor evalúe el diseño de los controles y determine que se han implementado. En tal auditoría, el auditor puede determinar que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos de diario.

Partes Relacionadas

Es probable que los controles en las EMC sean menos formales y que dichas entidades no tengan procesos documentados para tratar las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Un propietario-gerente puede mitigar algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes relacionadas, o potencialmente aumentar esos riesgos, a través de la participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. Para tales entidades, el auditor puede obtener una comprensión de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y de cualquier control que pueda existir sobre estas, mediante la indagación a la gerencia combinada con otros procedimientos, como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la gerencia, y la inspección de la documentación relevante disponible.

6.3.13. Para los controles identificados en el párrafo 6.3.12., el auditor deberá:

- (a) Identificar las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados del uso de TI y cuáles son esos riesgos relacionados.
- (b) Identificar los controles generales de TI de la entidad que responden a los riesgos identificados; y
- (c) Mediante la realización de procedimientos adicionales a las indagaciones, evaluar si los controles generales de TI identificados están diseñados eficazmente y han sido implementados.

La comprensión del auditor del proceso de la entidad para preparar los estados financieros (que puede hacerse mediante la realización de procedimientos de recorrido) incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de información. Esto se debe a que el uso de aplicaciones de TI por parte de la entidad u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados del uso de TI (es decir, la susceptibilidad de los controles de procesamiento de información a un diseño u operación ineficaces, o riesgos para la integridad de la información).

El alcance de la comprensión del auditor de los procesos de TI, incluyendo el grado en que la entidad tiene controles generales de TI implementados, variará con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno de TI, así como en función de la naturaleza y el alcance de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI que están sujetas a riesgos derivados del uso de TI también

variará en función de estos factores. Los controles generales de TI apoyan el funcionamiento continuo y adecuado del entorno de TI, incluyendo el funcionamiento eficaz continuo de los controles de procesamiento de 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 caso afirmativo, si, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas.

Al comprender el sistema de control interno de la entidad, el auditor puede determinar que algunas de las políticas o procedimientos de la entidad no son apropiados para la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Tal determinación puede ser un indicador que ayude al auditor a identificar deficiencias en el control interno. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias, el auditor puede considerar el efecto de esas deficiencias en la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material y en el diseño de procedimientos de auditoría adicionales.

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

6.4. Identificación y Evaluación de los Riesgos de Incorrección Material

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

- 6.4.1. El auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material, debidos a fraude o error, a:

- (a) Nivel de los estados financieros. Al hacerlo, el auditor determinará si afectan a los riesgos a nivel de aseveración y considerará la naturaleza y el alcance del efecto generalizado de los riesgos identificados en los estados financieros; y
- (b) Nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Al hacerlo, el auditor deberá:
 - (i) Determinar las aseveraciones relevantes y las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas relacionadas; y
 - (ii) Evaluar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material identificados a nivel de aseveración evaluando la probabilidad y la magnitud de la incorrección.

Riesgos a Nivel de los Estados Financieros

Los riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros se refieren a riesgos que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto, y que potencialmente afectan a muchas aseveraciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos relacionados con aseveraciones específicas a nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por parte de la dirección).

Riesgos a Nivel de Aseveración

Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza las aseveraciones para considerar los diferentes tipos de posibles incorrecciones que pueden ocurrir. El Apéndice 5 establece las aseveraciones que el auditor puede utilizar al considerar diferentes tipos de incorrecciones a nivel de aseveración.

Una aseveración sobre una clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación es una aseveración relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una aseveración es una aseveración relevante se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración del auditor de las incorrecciones que tienen una posibilidad razonable tanto de ocurrir (es decir, probabilidad) como de ser materiales si ocurrieran (es decir, magnitud). Las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas son aquellas para las que existe una o más aseveraciones relevantes. La determinación de las aseveraciones relevantes y las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones significativas proporciona una base para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material.

Evaluación del Riesgo Inherente

El riesgo inherente evaluado para un riesgo particular de incorrección material a nivel de afirmación representa un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro del riesgo inherente.

Al evaluar el riesgo inherente, el auditor utiliza su juicio profesional para determinar la importancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una incorrección en el espectro del riesgo inherente. El juicio sobre dónde se evalúa el riesgo inherente dentro del rango puede variar según la naturaleza, el tamaño o las circunstancias de la entidad, y tiene en cuenta la probabilidad y la magnitud evaluadas de la incorrección.

Al considerar la probabilidad de una incorrección, el auditor considera la posibilidad de que ocurra una incorrección. Al considerar la magnitud de una incorrección, el auditor considera los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, las incorrecciones en las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones pueden considerarse materiales debido a la naturaleza, el tamaño o las circunstancias).

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

- *Complejidad;*
- *Subjetividad;*
- *Cambio;*
- *Incertidumbre (para las estimaciones contables, esta es la incertidumbre de la estimación); o*
- *Susceptibilidad a la incorrección debido al sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten el riesgo inherente.*

La presencia de estos factores puede dar lugar a un mayor riesgo inherente y puede ser una indicación de que la NIA para EPE no es apropiada para la auditoría.

Cuando los riesgos de incorrección material se relacionan de manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto, y potencialmente afectan a muchas afirmaciones, los riesgos de incorrección material se evalúan a nivel de los estados financieros. Al evaluar el riesgo a nivel de afirmación, el auditor considera el grado en que los riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros afectan la evaluación de los riesgos inherentes para los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación.

Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, los resultados de la discusión del equipo de trabajo y cualquier consulta relacionada con el fraude y la empresa en funcionamiento son relevantes.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

Al ejercer el juicio profesional en cuanto a la evaluación del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las regulaciones y directivas, y los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

- 6.4.2. Al identificar y evaluar 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, transacciones de ingresos o afirmaciones dan lugar a dichos riesgos.

Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede considerar si se han identificado relaciones inusuales o inesperadas al realizar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con las cuentas de ingresos.

La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede ser refutada. Por ejemplo, el auditor puede concluir, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, que no existe riesgo de incorrección material debida a fraude relacionada con el reconocimiento de ingresos en el caso de que exista un solo tipo de transacción de ingresos simple, por ejemplo, ingresos por arrendamiento de una sola propiedad de alquiler.

- 6.4.3. Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material relacionados con una estimación contable y la revelación relacionada a nivel de afirmación, el auditor considerará el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que los siguientes se ven afectados por la complejidad, la subjetividad, el cambio o el sesgo de la dirección:

- (a) La selección y aplicación del método, los supuestos y los datos utilizados; y
- (b) La selección de la estimación puntual de la dirección y las revelaciones relacionadas.

Riesgos Significativos

6.4.4. El auditor determinará si alguno de los riesgos evaluados de incorrección material es, a juicio profesional del auditor, un riesgo significativo.

La determinación de cuáles de los riesgos evaluados de incorrección material están cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente, y son, por lo tanto, riesgos significativos, es una cuestión de juicio profesional, a menos que el riesgo sea de un tipo especificado para ser tratado como un riesgo significativo según lo establecido en el párrafo 6.4.6. Estar cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente diferirá de una entidad a otra, y no será necesariamente lo mismo para una entidad período tras período. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la cual se está evaluando el riesgo.

6.4.5. El auditor determinará si los riesgos evaluados asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y los riesgos evaluados relacionados con las estimaciones contables son riesgos significativos.

6.4.6. El auditor tratará los siguientes como riesgos significativos:

- (a) Riesgo de incorrección material por elusión de los controles por parte de la dirección;
- (b) Cualquier otro riesgo de incorrección material debido a fraude, incluidos los riesgos que el auditor identificó de acuerdo con el párrafo 6.4.2; o
- (c) Transacciones significativas identificadas con partes relacionadas fuera del curso normal de los negocios de la entidad.

Aunque el nivel de riesgo de elusión de los controles por parte de la dirección variará de una entidad a otra, el riesgo está, sin embargo, presente en todas las entidades. Debido a la forma impredecible en que podría ocurrir dicha elusión, es un riesgo de incorrección material debido a fraude y, por lo tanto, un riesgo significativo.

Evaluación del Riesgo de Control

6.4.7. El auditor evaluará el riesgo de control si:

- (a) El auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente evidencia de auditoría adecuada para ninguno de los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación; o
- (b) El auditor planea de otra manera probar la efectividad operativa de los controles.

De lo contrario, el riesgo evaluado de incorrección material es el mismo que la evaluación del riesgo inherente.

Los planes del auditor para probar la efectividad operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles están operando efectivamente, y esto formará la base de la evaluación del auditor del riesgo de control.

La expectativa inicial de la efectividad operativa de los controles se basa en la evaluación del auditor del diseño, y la determinación de la implementación, de los controles identificados en los párrafos 6.3.12. y 6.3.13.. (b). Una vez que el auditor haya probado la efectividad operativa de los controles de acuerdo con la Parte 7, el auditor podrá confirmar la expectativa inicial sobre la efectividad operativa de los controles. Si los controles no están operando efectivamente como se esperaba, entonces el auditor deberá revisar la evaluación del riesgo de control.

La evaluación del auditor del riesgo de control puede realizarse de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas, y puede expresarse de diferentes maneras. La evaluación del riesgo de control puede expresarse utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control evaluado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de la expectativa del auditor de cuán efectivo es el control (o controles) para abordar el riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en la operación efectiva de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se evalúa como máximo, el auditor no contempla ninguna confianza en la operación efectiva de los controles. Si el riesgo de control se evalúa en menos del máximo, el auditor contempla la confianza en la operación efectiva de los controles.

Cuando las transacciones comerciales rutinarias están sujetas a un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual, puede que no sea posible realizar solo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa solo en formato electrónico. En tales casos:

- *La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría suelen depender de la efectividad de los controles sobre su exactitud y exhaustividad.*
- *La posibilidad de que se produzca una iniciación o alteración indebida de la información y no se detecte puede ser mayor si los controles apropiados no están operando efectivamente.*

Evaluación de los Procedimientos para Identificar y Evaluar los Riesgos de Incorrección Material y Revisión de la Evaluación del Riesgo

- 6.4.8. El auditor evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material proporciona una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material. Si no, el auditor realizará procedimientos adicionales hasta que se haya obtenido evidencia de auditoría que proporcione dicha base. Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea corroborativa o contradictoria con las afirmaciones hechas por la dirección.
- 6.4.9. La evaluación del auditor de los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación puede cambiar durante el curso de la auditoría a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional. En circunstancias en las que el auditor obtiene evidencia de auditoría al realizar procedimientos de auditoría adicionales, o si se obtiene nueva información, cualquiera de las cuales es inconsistente con la evidencia de auditoría en la que el auditor basó originalmente la evaluación, el auditor revisará la evaluación y modificará los procedimientos de auditoría planificados adicionales en consecuencia.
- 6.4.10. El auditor permanecerá alerta durante toda la auditoría a la evidencia de auditoría de eventos o condiciones que puedan arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si se identifican eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento después de que se realicen las evaluaciones de riesgo del auditor, es posible que deba revisarse la evaluación del auditor de los riesgos de incorrección material.

6.5. Evaluación de la Idoneidad del Uso de la NIA para EMC

- 6.5.1. Con base en los procedimientos realizados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, el socio del encargo evaluará si la NIA para EMC sigue siendo apropiada para la naturaleza y las circunstancias de la entidad auditada.

La determinación original del auditor de utilizar la NIA para EMC puede cambiar a medida que se obtenga nueva información o evidencia de auditoría adicional al realizar procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material. En circunstancias en las que se obtenga evidencia de auditoría, o nueva información, que sea inconsistente con la determinación original del auditor para el uso de la NIA para EMC, el auditor puede necesitar cambiar la determinación original para el uso de la NIA para EMC, y hacer la transición al uso de las NIA u otras normas aplicables según corresponda.

6.6. Requisitos Específicos de Comunicación

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

6.7. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican a lo largo de todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen los asuntos específicos que deben documentarse en relación con esta Parte.

La forma y el alcance de la documentación para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material pueden ser sencillos y relativamente breves, y están influenciados por:

- *La naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su sistema de control interno.*

- *Disponibilidad de información de la entidad.*
- *La metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el curso de la auditoría.*

No es necesario documentar la totalidad de la comprensión del auditor de la entidad y los asuntos relacionados con ella, sino aplicar los principios de la Parte 2.4 y los asuntos señalados a continuación.

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

- Elementos clave de la comprensión obtenida con respecto a cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable, el sistema de control interno de la entidad y los procedimientos realizados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material;
- Los nombres de las partes relacionadas identificadas (incluidos los cambios con respecto al período anterior) y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas;
- Los riesgos de incorrección material identificados y evaluados, incluidos los riesgos debidos a fraude, a nivel de los estados financieros y a nivel de la afirmación, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente evidencia de auditoría adecuada, y la justificación de los juicios significativos realizados;
- Si corresponde, las razones de la conclusión de que no existe un riesgo de incorrección material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos;
- Los controles establecidos en los párrafos 6.3.12. y 6.3.13 y la evaluación de si el control está diseñado eficazmente y la determinación de si el control ha sido implementado; y
- Para las estimaciones contables, los elementos clave de la comprensión del auditor de las estimaciones contables, incluidos los controles según corresponda, la vinculación de los riesgos evaluados de incorrecciones materiales con los procedimientos adicionales del auditor, y cualquier indicador de sesgo de la dirección y cómo se abordaron.

6.7.2. El auditor documentará la base de la evaluación sobre si la NIA para EMC sigue siendo apropiada para la naturaleza y las circunstancias de la entidad auditada.

7. Respuesta a los Riesgos Evaluados de Incorrección Material

Contenido de esta Parte

La Parte 7 contiene contenido relacionado con:

- El diseño e implementación de respuestas generales a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de los estados financieros;
- El diseño e implementación de respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de las afirmaciones (es decir, diseño y realización de procedimientos de auditoría adicionales). Los procedimientos adicionales incluyen procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos) y pruebas de controles (según corresponda), y se amplían en esta Parte; y
- Los procedimientos para temas específicos al responder a los riesgos evaluados de incorrección material.

Alcance de esta Parte

Esta Parte establece los requisitos específicos para obtener evidencia de auditoría mediante la respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material. La Parte 2 también establece los requisitos generales para la evidencia de auditoría. Al cumplir con los requisitos de esta Parte, el auditor puede encontrar útil consultar lo siguiente que establece asuntos relevantes:

- Fraude – véase la Parte 1.5.
- Leyes y reglamentos – véase la Parte 1.6.
- Partes relacionadas – véase la Parte 1.7.
- Información a utilizar como evidencia de auditoría – véase la Parte 2

7.1. Objetivos

7.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto a los riesgos evaluados de incorrección material, mediante el diseño e implementación de respuestas a dichos riesgos;
- (b) Responder apropiadamente a los riesgos de incorrección material que surjan de fraude o sospecha de fraude;
- (c) Obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto al uso por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento y las revelaciones relacionadas; y
- (d) Responder apropiadamente al incumplimiento identificado o sospechado de leyes o regulaciones que se hayan identificado durante la auditoría.

7.2. Procedimientos de Auditoría en Respuesta a los Riesgos Evaluados de Incorrección Material a Nivel de los Estados Financieros

7.2.1. El auditor diseñará e implementará respuestas generales para abordar los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error.

Las respuestas generales del auditor a nivel de los estados financieros, por ejemplo, realizar cambios generales en la naturaleza, el momento o el alcance de los procedimientos de auditoría, o ajustes a los recursos asignados o el uso de expertos, se basan en aquellos riesgos que se relacionan de manera general con los estados financieros en su conjunto. Estos pueden incluir, por ejemplo, riesgos derivados de factores industriales, regulatorios y otros factores externos, o asuntos relacionados ampliamente con la base contable o las políticas contables de la entidad.

En particular, las respuestas generales del auditor también están influenciadas por la comprensión del auditor del entorno de control. El entorno de control proporciona una base general para el funcionamiento de los otros aspectos del sistema de control interno de la entidad. Aunque el entorno de control no previene, ni detecta y corrige directamente las incorrecciones, puede influir en la efectividad de otros controles en el sistema de control interno. Por lo tanto, un entorno de control efectivo puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad.

Las deficiencias que se han identificado en el entorno de control al obtener una comprensión del sistema de control interno de la entidad, sin embargo, tienen el efecto opuesto y pueden resultar en la necesidad de evidencia de auditoría más extensa de los procedimientos sustantivos. Un entorno de control débil también afecta el trabajo que puede realizarse en un período intermedio.

- 7.2.2. Al determinar las respuestas generales para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude a nivel de los estados financieros, el auditor deberá:
- (a) Evaluar si la selección y aplicación de políticas contables por parte de la entidad, particularmente aquellas relacionadas con mediciones subjetivas, pueden ser indicativas de informes financieros fraudulentos resultantes del esfuerzo de la gerencia por manipular las ganancias; y
 - (b) Incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría.

La incorporación de un elemento de imprevisibilidad puede lograrse, por ejemplo, mediante:

- *La realización de procedimientos sustantivos sobre saldos de cuentas y afirmaciones seleccionados que de otro modo no se probarían debido a su materialidad o riesgo.*
- *El ajuste del momento de los procedimientos de auditoría con respecto a lo que se esperaba.*
- *El uso de diferentes métodos de muestreo.*
- *La realización de procedimientos de auditoría en diferentes ubicaciones o en ubicaciones sin previo aviso.*

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

- 7.2.3. Al determinar las respuestas generales para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude a nivel de los estados financieros, el auditor deberá asignar y supervisar al personal teniendo en cuenta el conocimiento, la habilidad y la capacidad de las personas a las que se les asignarán responsabilidades significativas en el encargo y la evaluación del auditor de los riesgos de incorrección material debido a fraude para el encargo.

7.3. Procedimientos de Auditoría en Respuesta a los Riesgos Evaluados de Incorrección Material a Nivel de Afirmación

- 7.3.1. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, momento y alcance se basen en, y respondan a, los riesgos evaluados, ya sea debido a fraude o error, a nivel de afirmación.

Los procedimientos de auditoría adicionales comprenden pruebas de controles y procedimientos sustantivos. El auditor puede optar por realizar pruebas de controles o pueden ser requeridas en circunstancias específicas (véase el párrafo 7.3.2.(d)). Los procedimientos sustantivos incluyen pruebas de detalles y procedimientos analíticos sustantivos.

Los procedimientos de auditoría adicionales responden al riesgo evaluado de incorrección material a nivel de afirmación, y proporcionan un vínculo claro entre los procedimientos adicionales del auditor y la evaluación del riesgo. Si los riesgos evaluados de incorrección material se deben a riesgos de fraude a nivel de afirmación, la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría pueden necesitar ser modificados para obtener evidencia de auditoría que sea más relevante y confiable o para obtener información corroborativa adicional.

El auditor no necesita diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales cuando la evaluación del riesgo de incorrección material está por debajo del nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como lo requiere el párrafo 7.3.14, independientemente del riesgo evaluado, el auditor deberá realizar procedimientos sustantivos para cada clase material de transacciones, saldo de cuenta y revelación.

- 7.3.2. Al diseñar los procedimientos de auditoría adicionales, el auditor deberá:
- (a) Considerar las razones de la evaluación dada al riesgo de incorrección material a nivel de afirmación para cada clase significativa de transacciones, saldo de cuenta o revelación, incluyendo:
 - (i) La probabilidad y magnitud de la incorrección debido a las características de la clase significativa de transacciones, saldo de cuenta o revelación (es decir, el riesgo inherente); y

- (ii) Si la evaluación del riesgo tiene en cuenta los controles que abordan el riesgo de incorrecciones materiales (es decir, el riesgo de control), lo que requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles están operando eficazmente (cuando el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos sustantivos);
- (b) Obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la evaluación del riesgo por parte del auditor;
- (c) Al diseñar y realizar pruebas de controles, obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposite en la eficacia operativa de los controles; y
- (d) Si el auditor tiene la intención de probar la eficacia operativa de los controles o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar suficiente evidencia de auditoría adecuada a nivel de aseveración, diseñar y realizar pruebas de controles para obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada en cuanto a la eficacia operativa de dichos controles.

En algunas auditorías, el auditor puede no ser capaz de identificar muchos controles, o el alcance de la documentación preparada por la entidad a la que existen u operan puede ser limitado. En tales casos, puede ser más eficiente para el auditor realizar procedimientos de auditoría adicionales que sean principalmente procedimientos sustantivos.

Al obtener evidencia de auditoría más persuasiva debido a una mayor evaluación del riesgo, el auditor puede aumentar la cantidad de la evidencia, u obtener evidencia que sea más relevante o confiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o obteniendo evidencia corroborativa de varias fuentes independientes.

Consideraciones Específicas para las Entidades del Sector Público

Para las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualquier otro requisito especial de auditoría pueden afectar la consideración del auditor sobre la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales.

- 7.3.3. Al diseñar pruebas de controles y pruebas de detalles, el auditor determinará los medios para seleccionar los elementos a probar que sean efectivos para cumplir el propósito del procedimiento de auditoría.

Al seleccionar elementos para probar, el párrafo 2.3.1 exige al auditor que determine la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la efectividad (suficiencia) es una consideración importante al seleccionar elementos a probar. Los medios disponibles para el auditor para seleccionar elementos a probar son la selección de todos los elementos (examen del 100%), la selección de elementos específicos y el muestreo de auditoría.

Pruebas de Controles

- 7.3.4. Al diseñar y realizar pruebas de controles, el auditor realizará procedimientos de auditoría en combinación con la indagación para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles, incluyendo:
- (a) Cómo se aplicaron los controles en los momentos relevantes durante el período;
 - (b) La consistencia con la que se aplicaron; y
 - (c) Por quién o por qué medios se aplicaron.
- 7.3.5. El auditor determinará si los controles a probar dependen de otros controles (controles indirectos) y, en caso afirmativo, considerará si es necesario obtener evidencia sobre la operación efectiva de los controles indirectos.
- 7.3.6. El auditor probará los controles durante el período de tiempo, o a lo largo del período, en el que el auditor tenga la intención de confiar en esos controles para proporcionar una base adecuada para la confianza del auditor.
- 7.3.7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles en el período intermedio, el auditor obtendrá evidencia de auditoría adicional sobre cualquier cambio significativo posterior y determinará la evidencia de auditoría adicional a obtener para el período restante.
- 7.3.8. Si el auditor tiene la intención de utilizar evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles obtenida en períodos anteriores, el auditor deberá:

- (a) Considerar:
 - (i) La efectividad del sistema de control interno;
 - (ii) Los riesgos de las características del control (por ejemplo, manual o automatizado);
 - (iii) La efectividad de los controles generales de TI;
 - (iv) La efectividad del control y su aplicación por parte de la entidad;
 - (v) Si la falta de un cambio en un control particular plantea un riesgo debido a circunstancias cambiantes; y
 - (vi) El riesgo de incorrección material y el grado de confianza planificado en el control; y
- (b) Establecer la relevancia continua de esa evidencia obteniendo evidencia de auditoría sobre si han ocurrido cambios significativos en esos controles después de la auditoría anterior. Si ha habido cambios significativos, el auditor deberá probar el control en el período actual, de lo contrario, al menos una vez cada tercera auditoría.

7.3.9. Si el auditor tiene la intención de confiar en un control que es un control sobre un riesgo significativo, el auditor deberá probar el control en el período actual.

7.3.10. Al evaluar la efectividad operativa de los controles en los que el auditor tiene la intención de confiar, el auditor deberá evaluar si las incorrecciones que han sido detectadas por procedimientos sustantivos indican que los controles no están operando de manera efectiva. La ausencia de incorrecciones detectadas por procedimientos sustantivos, sin embargo, no proporciona evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que se está probando sean efectivos.

7.3.11. Si se detectan desviaciones de los controles en los que el auditor tiene la intención de confiar, el auditor deberá realizar consultas específicas para comprender estos asuntos y sus posibles consecuencias, y deberá determinar si:

- (a) Las pruebas de controles proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
- (b) Son necesarias pruebas de control adicionales; o
- (c) Los riesgos de incorrección material deben abordarse utilizando procedimientos sustantivos.

Procedimientos Sustantivos

7.3.12. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir procedimientos sustantivos específicamente sensibles a riesgos significativos. Cuando la respuesta a un riesgo significativo consiste únicamente en procedimientos sustantivos, esos procedimientos deberán incluir pruebas de detalles.

7.3.13. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros, incluyendo:

- (a) Acordar o conciliar la información en los estados financieros con los registros contables subyacentes, incluyendo acordar o conciliar la información en las revelaciones, ya sea que dicha información se obtenga de dentro o fuera de los libros mayores generales y subsidiarios; y
- (b) Examinar los asientos de diario materiales y otros ajustes realizados durante la preparación de los estados financieros.

7.3.14. Independientemente de los riesgos evaluados, se deberán realizar procedimientos sustantivos para cada clase material de transacciones, saldo de cuenta y revelación.

El párrafo 7.3.1 requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basen en, y respondan a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de afirmación. Debido a esto, es posible que ya se hayan realizado procedimientos sustantivos para clases significativas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

No es necesario probar todas las afirmaciones dentro de una clase material de transacciones, saldo de cuenta o revelación. Más bien, al diseñar los procedimientos sustantivos a realizar, la consideración del auditor de la(s) afirmación(es) en la(s) que, si ocurriera una incorrección, existe una posibilidad razonable de que la incorrección sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, oportunidad y alcance apropiados de los procedimientos a realizar.

7.3.15. Si el auditor realizó procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el período restante realizando:

- (a) Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el período intermedio; o
- (b) Si el auditor determina que es suficiente, solo procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período.

Procedimientos Analíticos Sustantivos

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

- (a) Determinar la idoneidad del procedimiento analítico sustantivo para el propósito de la prueba y para las afirmaciones dadas;
- (b) Evaluar la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se desarrolla la expectativa del auditor de los importes o ratios registrados, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad y la naturaleza y relevancia de la información disponible, y los controles sobre su preparación;
- (c) Desarrollar una expectativa de los importes o ratios registrados y evaluar si la expectativa es lo suficientemente precisa para identificar errores materiales;
- (d) Determinar el importe de cualquier diferencia de los importes registrados con respecto a los valores esperados que sea aceptable sin que se requiera una investigación adicional; y
- (e) Investigar fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en una cantidad significativa, preguntando a la dirección y obteniendo evidencia de auditoría apropiada relevante para las respuestas de la dirección y realizando procedimientos de auditoría adicionales según sea necesario en las circunstancias.

Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más aplicables a grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser predecibles a lo largo del tiempo. La aplicación de los procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen y continúan las relaciones entre los datos en ausencia de condiciones conocidas en contrario. Sin embargo, la idoneidad de un procedimiento analítico particular dependerá de la evaluación del auditor de cuán efectivo será para detectar un error que, individualmente o cuando se agrega con otros errores, pueda causar que los estados financieros contengan errores materiales.

La determinación del auditor del importe de la diferencia con respecto a la expectativa que puede aceptarse sin una investigación adicional está influenciada por la materialidad, teniendo en cuenta la posibilidad de que un error, individualmente o cuando se agrega con otros errores, pueda causar que los estados financieros contengan errores materiales. A medida que aumenta el riesgo evaluado, la cantidad de diferencia considerada aceptable sin investigación disminuye para lograr el nivel deseado de evidencia persuasiva.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

Los procedimientos analíticos pueden realizarse utilizando una serie de herramientas o técnicas, que también pueden automatizarse. La evolución de la tecnología, junto con el aumento en el número y la variedad de fuentes de datos, puede crear más oportunidades para que el auditor utilice las ATT al realizar procedimientos analíticos sustantivos.

Existen innumerables fuentes de información disponibles (p. ej., redes sociales, fuentes de información de libre acceso) para el auditor, y algunas son más fiables que otras. El uso de las ATT para realizar procedimientos analíticos sustantivos permite al auditor incorporar información de más fuentes tanto internas como externas a la entidad y también utilizar volúmenes de datos mucho mayores en los análisis. No obstante, la responsabilidad del auditor de abordar 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 al responder a los riesgos evaluados de incorrección material como medio para seleccionar elementos para la prueba, el auditor deberá:

- (a) Considerar el propósito de los procedimientos de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra.

- (b) Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo.
- (c) Seleccionar elementos de manera que cada unidad de muestreo en la población tenga una posibilidad de selección.
- (d) Realizar procedimientos de auditoría, apropiados para el propósito, en cada elemento seleccionado. Si el procedimiento no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor realizará el procedimiento en un elemento de reemplazo. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará ese elemento como una desviación del control prescrito (en el caso de pruebas de controles) o una incorrección (en el caso de pruebas de detalles).
- (e) Investigar la naturaleza y causa de cualquier desviación o incorrección identificada y evaluar su posible efecto en el propósito del procedimiento de auditoría y en otras áreas de la auditoría.

Diseño de la Muestra

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

- *El propósito de la prueba, la combinación de procedimientos de auditoría que probablemente logrará mejor el propósito, qué elementos seleccionar para cumplir el propósito y la afirmación que se aborda.*
- *La naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las posibles condiciones de desviación o incorrección u otras características relacionadas con esa evidencia de auditoría ayudarán al auditor a definir qué constituye una desviación o incorrección y qué población usar para el muestreo.*

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

- *Si la población de elementos a probar es apropiada para lograr los objetivos de la prueba. El muestreo no identificará ni probará elementos que no estén ya incluidos dentro de la población. Por ejemplo, una muestra de saldos de cuentas por cobrar puede usarse para probar la existencia de cuentas por cobrar, pero dicha población no sería apropiada para probar la integridad de las cuentas por cobrar.*
- *El tamaño de la población. En algunos casos, no se puede extraer una conclusión estadística si la población a probar es demasiado pequeña para muestrear.*

El muestreo de auditoría se puede aplicar utilizando enfoques de muestreo no estadísticos o estadísticos. Se pueden extraer conclusiones estadísticas de muestras estadísticas. Las muestras no estadísticas pueden usarse en combinación con otros procedimientos de auditoría que aborden la misma afirmación.

Tamaño de la muestra

El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta el tamaño de muestra requerido. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor esté dispuesto a aceptar, mayor será el tamaño de muestra necesario. El Apéndice 6 incluye ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles y pruebas de detalles.

Selección de Elementos para la Prueba

Con el muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de manera que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. Con el muestreo no estadístico, se utiliza el juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, para evitar sesgos, eligiendo elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.

Los principales métodos de selección de muestras son el uso de selección aleatoria, selección sistemática y selección al azar.

7.3.18. En las circunstancias extremadamente raras en que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certeza de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor obtendrá este grado de certeza realizando procedimientos de auditoría adicionales para obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de que la incorrección o desviación no afecta al resto de la población.

7.3.19. Para las pruebas de detalles, el auditor proyectará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población.

Una incorrección que se ha establecido como una anomalía no necesita ser proyectada a través de la población restante.

7.3.20. El auditor evaluará:

- (a) Los resultados de la muestra; y
- (b) Si el uso del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para las conclusiones sobre la población que ha sido probada.

Para las pruebas de controles, una tasa de desviación de la muestra inesperadamente alta puede llevar a un aumento en el riesgo evaluado de incorrección material, a menos que se obtenga evidencia de auditoría adicional que sustancie la evaluación inicial. Para las pruebas de detalles, un monto de incorrección inesperadamente alto en una muestra puede hacer que el auditor crea que una clase de transacciones o saldo de cuenta está materialmente incorrecto, en ausencia de evidencia de auditoría adicional de que no existe incorrección material. Además, en el caso de las pruebas de detalles, la incorrección proyectada más la incorrección anómala, si la hay, es la mejor estimación del auditor de la incorrección en la población.

Si el auditor concluye que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para las conclusiones sobre la población que ha sido probada, el auditor puede:

- *Solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones que se han identificado y el potencial de incorrecciones adicionales y que realice los ajustes necesarios; o*
- *Adaptar la naturaleza, el momento y el alcance de esos procedimientos de auditoría adicionales para lograr mejor la seguridad requerida. Por ejemplo, en el caso de las pruebas de controles, el auditor podría ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.*

Confirmaciones Externas

7.3.21. El auditor considerará si se deben realizar procedimientos de confirmación externa como procedimientos sustantivos.

Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes al abordar las afirmaciones asociadas con los saldos de cuentas y sus elementos, pero no necesitan restringirse a estos elementos. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, contratos o transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también pueden realizarse 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 sobre:

- (a) Determinar la información a confirmar o solicitar y seleccionar a la parte confirmante adecuada;
- (b) Diseñar las solicitudes de confirmación, incluyendo determinar que las solicitudes estén correctamente dirigidas y contengan información de retorno para que las respuestas se envíen directamente al auditor; y
- (c) Enviar las solicitudes, incluyendo solicitudes de seguimiento cuando corresponda, a la parte confirmante.

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

- (a) Indagar las razones de la dirección para la negativa, y buscar evidencia de auditoría sobre su validez y razonabilidad;
- (b) Evaluar las implicaciones de la negativa de la dirección en la evaluación del auditor de los riesgos relevantes de incorrección material, incluyendo el riesgo de fraude, y en la naturaleza, oportunidad y extensión de otros procedimientos de auditoría; y
- (c) Realizar procedimientos de auditoría alternativos diseñados para obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.24. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación es irrazonable, o el auditor no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable de procedimientos de auditoría alternativos, el auditor se comunicará con los encargados del gobierno. El auditor también determinará las implicaciones para la auditoría y la opinión del auditor.¹³

7.3.25. Si el auditor identifica factores que dan lugar a dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, el auditor obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver esas dudas. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación es

¹³ Para el efecto en el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.14.

no fiable, el auditor evaluará las implicaciones en la evaluación de los riesgos relevantes de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y en la naturaleza, el momento y el alcance relacionados de otros procedimientos de auditoría.

7.3.26. En el caso de cada falta de respuesta, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.27. El auditor investigará las excepciones para determinar si son indicativas de incorrecciones.

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

7.4. Áreas de Enfoque Específicas

Empresa en Marcha

Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a, y concluir:

- *Sobre la idoneidad del uso por parte de la dirección de la base contable de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros; y*
- *Basado en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.*

Estas responsabilidades existen incluso si el marco de información financiera utilizado en la preparación de los estados financieros no incluye un requisito explícito para que la dirección realice una evaluación específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

7.4.1. El auditor evaluará la evaluación de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.¹⁴

De acuerdo con los requisitos de esta Parte, el auditor necesita evaluar la evaluación de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En muchos casos, la dirección de entidades menos complejas puede no haber preparado una evaluación detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que puede basarse en un conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas futuras anticipadas. En tales casos, puede ser apropiado discutir la financiación a medio y largo plazo de la entidad con la dirección, siempre que los planes de la dirección puedan ser corroborados por suficiente evidencia documental y sean consistentes con el entendimiento del auditor de la entidad. Por lo tanto, la evaluación del auditor de la empresa en funcionamiento, por ejemplo, puede satisfacerse mediante discusión, indagación e inspección de la documentación de respaldo.

El apoyo continuo de los propietarios-gerentes es a menudo importante para la capacidad de una entidad menos compleja para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando una EMC se financia en gran medida con un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que estos fondos no se retiren. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad del propietario-gerente para cumplir con la obligación bajo el acuerdo de apoyo. Además, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y condiciones adjuntos a dicho apoyo y la intención o el entendimiento del propietario-gerente.

7.4.2. Al evaluar la evaluación de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor deberá:

- (a) Cubrir el mismo período utilizado por la dirección, según lo exige el marco de información financiera aplicable. Si ese período es inferior a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que extienda el período. Si la dirección no realiza o extiende su evaluación, el auditor considerará las implicaciones para el informe del auditor.¹⁵
- (b) Considere si la evaluación de la gerencia incluye toda la información relevante de la que el auditor tiene conocimiento como resultado de la auditoría.

¹⁴ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.17.

¹⁵ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.20.

El auditor también permanece alerta a la posibilidad de que existan eventos conocidos, programados o no, o condiciones que ocurrirán más allá del período de evaluación utilizado por la dirección que puedan poner en tela de juicio el uso por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros. Cuanto más en el futuro estén los eventos o condiciones, más significativos deben ser los problemas de empresa en funcionamiento antes de que el auditor tome medidas adicionales.

- 7.4.3. El auditor deberá preguntar a la dirección sobre su conocimiento de eventos o condiciones más allá del período de evaluación de la dirección que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- 7.4.4. Si se han identificado eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor deberá obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada para determinar si existe una incertidumbre material mediante la realización de procedimientos adicionales, incluida la consideración de factores mitigantes. Estos procedimientos incluirán:
- (a) Cuando la dirección aún no haya realizado una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, solicitar a la dirección que realice su evaluación.
 - (b) Evaluar los planes de la dirección para acciones futuras en relación con su evaluación de empresa en funcionamiento, si es probable que el resultado de estos planes mejore la situación y si los planes de la dirección son factibles en las circunstancias.
 - (c) Cuando la entidad haya preparado una previsión de flujos de efectivo, y el análisis de la previsión sea un factor significativo al considerar el resultado futuro de eventos o condiciones en la evaluación de los planes de la dirección para acciones futuras:
 - (i) Evaluar la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar la previsión; y
 - (ii) Determinar si existe un soporte adecuado para los supuestos subyacentes a la previsión.
 - (d) Considerar si se han puesto a disposición hechos o informaciones adicionales desde la fecha en que la dirección realizó su evaluación.

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de ocurrencia son tales que, a juicio profesional del auditor, la revelación adecuada de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre es, para un marco de presentación razonable, necesaria para la presentación razonable de los estados financieros o, para un marco de cumplimiento, necesaria para que los estados financieros no sean engañosos.

- 7.4.5. Si existe un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por parte de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad después de la fecha de los estados financieros, el auditor deberá preguntar las razones del retraso. Si el auditor cree que el retraso podría estar relacionado con eventos o condiciones relacionados con la evaluación de empresa en funcionamiento, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría adicionales según sea necesario, así como considerar el efecto en la conclusión del auditor con respecto a la existencia de una incertidumbre material.

Elusión de los Controles por parte de la Gerencia

- 7.4.6. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría para:
- (a) Probar la idoneidad de los asientos de diario manuales y automatizados registrados en el libro mayor y otros ajustes realizados en la preparación de los estados financieros, incluyendo:
 - (i) Realizar indagaciones a las personas involucradas en el proceso de información financiera sobre actividades inapropiadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de asientos de diario y otros ajustes;
 - (ii) Seleccionar asientos de diario y otros ajustes realizados al final de un período de informe; y
 - (iii) Considerar la necesidad de probar los asientos de diario y otros ajustes durante todo el período.
 - (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que producen el sesgo, si las hay, representan un riesgo de incorrección material debido a fraude. Al realizar la revisión, el auditor deberá:
 - (i) Evaluar si los juicios y decisiones de la dirección indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad, incluso si son individualmente razonables, que pueda representar un riesgo de incorrección material debido a fraude. En tal caso, el auditor deberá reevaluar las estimaciones contables en su conjunto; y

- (ii) Realizar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la gerencia relacionados con las estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del año anterior.
- (c) En el caso de transacciones inusuales significativas fuera del curso normal de los negocios de la entidad o que parezcan inusuales, evaluar si la justificación comercial (o la falta de ella) de las transacciones sugiere que podrían haberse realizado para realizar información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.
- (d) Responder a los riesgos identificados de elusión de los controles por parte de la gerencia en la medida en que no se hayan abordado ya en los puntos (a) a (c).

Aunque el nivel de riesgo de elusión de los controles por parte de la gerencia varía de una entidad a otra, el riesgo está presente en todas las entidades. Debido a la forma impredecible en que podría ocurrir dicha elusión, es un riesgo de incorrección material debido a fraude y, por lo tanto, un riesgo significativo.

La incorrección material de los estados financieros debido a fraude a menudo implica la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro de asientos contables inapropiados o no autorizados. Esto puede ocurrir a lo largo del año, al cierre del período o en ambos casos, o bien mediante ajustes por parte de la gerencia a los importes reportados en los estados financieros que no se reflejan en los asientos contables, como, por ejemplo, mediante reclasificaciones.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

En los sistemas manuales de contabilidad general, los asientos contables no estándar pueden identificarse mediante la inspección de los libros contables, los libros diarios y la documentación de respaldo. Cuando se utilizan procedimientos automatizados para mantener el libro mayor y preparar los estados financieros, dichos asientos pueden existir únicamente en formato electrónico y, por lo tanto, pueden identificarse más fácilmente mediante el uso de HTA.

Partes Relacionadas

- 7.4.7. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre los riesgos evaluados de incorrección material asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas, incluyendo la inspección de:
- (a) Confirmaciones bancarias y legales obtenidas como parte de los procedimientos del auditor;
 - (b) Actas de las juntas de accionistas y de los responsables del gobierno corporativo; y
 - (c) Cualesquiera otros registros o documentos que el auditor considere necesarios dadas las circunstancias de la entidad.
- 7.4.8. Si el auditor identifica acuerdos o información que sugiera la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la dirección no le haya identificado o revelado previamente, deberá determinar si las circunstancias subyacentes confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.
- 7.4.9. Si el auditor identifica partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la dirección no le haya identificado o revelado previamente, deberá:
- (a) Cuando el marco de información financiera aplicable establezca requisitos para las partes relacionadas:
 - (i) Solicitar a la dirección que identifique todas las transacciones con las partes relacionadas recientemente identificadas para su posterior evaluación;
 - (ii) Investigar por qué los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas no permitieron la identificación o revelación de dichas relaciones o transacciones;
 - (b) Aplicar procedimientos de auditoría sustantivos adecuados para dichas partes relacionadas recientemente identificadas o transacciones significativas con partes relacionadas;
 - (c) Reconsiderar el riesgo de que existan otras partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor, y aplicar procedimientos de auditoría adicionales según sea necesario; y
 - (d) Si la omisión de revelación por parte de la dirección parece intencional (y, por lo tanto, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluar las implicaciones para la auditoría.

Consideraciones Cuando hay Otros Miembros del Equipo del Encargo Además del Socio del Encargo

7.4.10. Si el auditor identifica partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la dirección no le haya identificado o revelado previamente, deberá: comunicar rápidamente la información relevante a los demás miembros del equipo de trabajo.

7.4.11. Para las transacciones significativas identificadas con partes relacionadas, fuera del curso normal de los negocios de la entidad, el auditor deberá:

- (a) Inspeccionar los contratos o acuerdos subyacentes, si los hubiera, y evaluar si:
 - (i) La justificación comercial (o la falta de ella) de las transacciones sugiere que podrían haberse celebrado para realizar información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos;
 - (ii) Los términos de las transacciones son coherentes con las explicaciones de la gerencia; y
 - (iii) Las transacciones se han contabilizado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- (b) Obtener evidencia de auditoría de que las transacciones han sido debidamente autorizadas y aprobadas.

7.4.12. Si el auditor identifica transacciones significativas fuera del curso normal de los negocios de la entidad, deberá indagar con la gerencia sobre la naturaleza de estas transacciones y si podrían estar involucradas partes relacionadas.

7.4.13. Si la gerencia ha realizado una afirmación en los estados financieros en el sentido de que una transacción con una parte relacionada se realizó en términos equivalentes a los que prevalecen en una transacción en condiciones de mercado, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre dicha afirmación.

Estimaciones Contables

7.4.14. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría adicionales relacionados con las estimaciones contables para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada respecto a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de aserción, incluyendo la información a revelar relacionada.

7.4.15. Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor para responder a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de aserción relacionados con una estimación contable incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

- (a) Obtener evidencia de auditoría de los eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el párrafo 7.4.16).
- (b) Comprobar cómo la dirección realizó la estimación contable (véanse los párrafos 7.4.17-7.4.18).
- (c) Elaborar una estimación puntual o rango de auditoría (véase el párrafo 7.4.19).

Dada la naturaleza de muchas estimaciones contables para una entidad menos compleja (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 eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para abordar los riesgos evaluados de incorrección material. Sin embargo, para algunas estimaciones contables, los eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría pueden no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si la estimación contable es razonable o inexacta (por ejemplo, cuando los eventos o condiciones se desarrollan solo durante un período prolongado). En estas circunstancias, los procedimientos de auditoría adicionales del auditor incluyen los enfoques de (b) o (c).

Obtención de evidencia de auditoría de eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría.

7.4.16. Cuando los procedimientos de auditoría adicionales del auditor incluyan la obtención de evidencia de auditoría de eventos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada, teniendo en cuenta cualquier cambio en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el evento y la fecha de medición que puedan afectar la relevancia de dicha evidencia.

Comprobación de cómo la administración realizó la estimación contable

7.4.17. Al comprobar cómo la administración realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría adicionales del auditor abordarán si:

- (a) El método seleccionado es adecuado;
- (b) Los supuestos y datos significativos son coherentes y adecuados, y su integridad se mantiene al aplicar el método;
- (c) Los cambios con respecto a periodos anteriores en el método, los supuestos y datos significativos son adecuados;
- (d) La dirección tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos;
- (e) Los juicios realizados al seleccionar el método, los supuestos y datos significativos dan lugar a indicadores de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifiquen indicadores de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría. Cuando exista 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 se ha comprobado si los juicios se han aplicado de forma coherente.

Método, Supuestos y Datos Significativos

Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la idoneidad del método, los supuestos y datos significativos en el contexto del marco de información financiera aplicable y, en su caso, la idoneidad de los cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- *La justificación de la dirección para la selección del método, el supuesto y los datos;*
- *Si el método, la hipótesis y los datos son apropiados a las circunstancias, dada la naturaleza de la estimación contable, los requisitos del marco de información financiera aplicable y el negocio, la industria y el entorno en el que opera la entidad;*
- *Si un cambio con respecto a periodos anteriores en la selección de un método, una hipótesis o datos se basa en nuevas circunstancias o nueva información. De no ser así, el cambio puede no ser razonable ni cumplir con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros o ser un indicador de un posible sesgo de la dirección.*
- *Cuando la dirección haya determinado que diferentes métodos dan lugar a un rango de estimaciones significativamente diferentes, cómo ha investigado la dirección las razones de estas diferencias.*
- *Si las hipótesis significativas son incoherentes entre sí y con las utilizadas en otras estimaciones contables.*

7.4.18. Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas adecuadas para comprender la incertidumbre de la estimación y abordarla mediante la selección de estimaciones puntuales adecuadas y la elaboración de la información a revelar correspondiente. Cuando la gerencia no haya tomado las medidas adecuadas, el auditor deberá:

- (a) Solicitar a la dirección que realice procedimientos adicionales para comprender la incertidumbre de la estimación o abordarla reconsiderando la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando proporcionar información adicional relacionada con la incertidumbre de la estimación; y
- (b) Si el auditor determina que la respuesta de la gerencia a su solicitud no aborda suficientemente la incertidumbre de la estimación, en la medida de lo posible, elaborar una estimación puntual o un rango de auditoría.

Cuando el marco de información financiera aplicable no especifique cómo seleccionar una estimación puntual entre los resultados razonablemente posibles o no requiera información específica, el ejercicio del juicio por parte de la dirección es una consideración importante para el auditor en cuanto a la idoneidad de la estimación puntual seleccionada y la información relacionada.

Entre los asuntos que pueden ser relevantes para el auditor en relación con la información de la dirección sobre la incertidumbre de la estimación se incluyen los requisitos del marco de información financiera aplicable, que pueden exigir información:

- *Que describa el importe como una estimación contable y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso para su elaboración; y*

- *Información relevante sobre políticas contables relacionada con estimaciones contables, que puede incluir juicios significativos o críticos de la gerencia, así como supuestos prospectivos significativos u otras fuentes de incertidumbre en las estimaciones.*

Desarrollo de una Estimación Puntual o Rango del Auditor

7.4.19. Cuando el auditor desarrolla una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la gerencia, sus procedimientos de auditoría posteriores deben incluir procedimientos para:

- Evaluar si los métodos, supuestos o datos utilizados son apropiados en el contexto del marco de información financiera aplicable; y
- Determinar que el rango incluye únicamente importes respaldados por evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual en lugar de un rango puede depender de la naturaleza de la estimación contable y de su juicio profesional en las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación contable puede ser tal que se espera una menor variabilidad en los resultados razonablemente posibles. En estas circunstancias, desarrollar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando puede desarrollarse con mayor precisión.

El requisito de que el auditor determine que el rango incluye únicamente importes respaldados por evidencia de auditoría suficiente y apropiada no significa que deba obtener evidencia de auditoría que respalde cada posible resultado del rango individualmente. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos en ambos extremos del rango son razonables dadas las circunstancias, respaldando así que los importes comprendidos entre esos dos puntos también lo son.

Inventario

7.4.20. Si el inventario es significativo para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia y el estado del inventario mediante:

- Salvo que sea impracticable, la asistencia al recuento físico del inventario para:
 - Evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección para registrar y controlar los resultados del recuento físico del inventario de la entidad;
 - Observar la ejecución de los procedimientos de recuento de la dirección;
 - Inspeccionar el inventario; y
 - Realizar recuentos de prueba;
- Realizar procedimientos de auditoría sobre los registros finales del inventario de la entidad para determinar si reflejan con precisión los resultados reales del recuento del inventario; y
- Si el recuento físico del inventario se realiza en una fecha distinta a la de los estados financieros, se realizarán procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si los cambios en el inventario entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros se registraron correctamente.

7.4.21. Si el auditor no ha asistido al recuento de inventario debido a circunstancias imprevistas, realizará u observará algunos recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría sobre las transacciones intermedias. Si la asistencia al recuento físico del inventario es impracticable, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia y el estado del inventario o, de no ser posible, determinará su efecto en el informe de auditoría.¹⁶

En algunos casos, la asistencia al recuento físico del inventario puede ser impracticable. Esto puede deberse a factores como la naturaleza y la ubicación del inventario; por ejemplo, si el inventario se almacena en un lugar que pueda representar una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, las molestias, la dificultad, el tiempo o el costo general involucrados no son suficientes para justificar la decisión del auditor de que la asistencia es impracticable. En algunos casos en que la asistencia no es posible, se pueden utilizar procedimientos de auditoría alternativos, por

¹⁶ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.15.

ejemplo, la inspección de la documentación de la venta posterior de artículos específicos del inventario, adquiridos o comprados antes del recuento físico del inventario, puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia y el estado del inventario. Sin embargo, en otros casos, puede que no sea posible obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia y el estado del inventario mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos. En tales casos, el auditor debe modificar la opinión en el informe de auditoría como resultado de la limitación del alcance.

7.4.22. Si el inventario bajo la custodia y control de un tercero es significativo para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia y el estado de dicho inventario mediante la confirmación de las cantidades y el estado, o la realización de inspecciones u otros procedimientos de auditoría apropiados según las circunstancias.

Litigios y Reclamaciones

7.4.23. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales para identificar litigios y reclamaciones que involucren a la entidad y que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material, incluyendo:

- (a) Indagación a la gerencia y, cuando corresponda, a otras personas dentro de la entidad, incluyendo a los asesores legales internos;
- (b) Inspeccionar las actas de las reuniones de los responsables del gobierno corporativo y la correspondencia entre la entidad y sus asesores legales externos; e
- (c) Inspeccionar las cuentas de gastos legales.

7.4.24. Si el auditor evalúa un riesgo de incorrección material en relación con litigios o reclamaciones identificados, o si los procedimientos de auditoría realizados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de los procedimientos exigidos por esta norma, deberá comunicarse directamente con los asesores legales externos de la entidad. El auditor deberá hacerlo mediante una carta de consulta, preparada por la dirección y enviada por él mismo, solicitando a los asesores legales externos de la entidad que se comuniquen directamente con él.¹⁷

7.4.25. El auditor deberá modificar la opinión contenida en el informe de auditoría,¹⁸ si:

- (a) La dirección se niega a autorizar al auditor a comunicarse o reunirse con el asesor legal externo de la entidad, o este se niega a responder adecuadamente a la carta de consulta, o se le prohíbe responder; y
- (b) El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Procedimientos de Auditoría Cuando se Identifica o se Sospecha un Incumplimiento de la Legislación o Regulación

7.4.26. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre el cumplimiento de las disposiciones de las leyes y regulaciones generalmente reconocidas por tener un efecto directo en la determinación de importes e información a revelar significativos en los estados financieros.¹⁹

7.4.27. Si el auditor tiene conocimiento de información relativa a un caso de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de la legislación o regulación, deberá:

- (a) Comprender la naturaleza y las circunstancias, y obtener la información adicional necesaria para evaluar su posible efecto en los estados financieros;
- (b) Discutir el incumplimiento con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo, a menos que la legislación o regulación lo prohíba;
- (c) Si no se puede obtener información suficiente sobre el supuesto incumplimiento, evaluar el efecto de la falta de evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la opinión del auditor; y

¹⁷ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.14.

¹⁸ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.16.

¹⁹ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.10.

- (d) Evaluar las implicaciones en otros aspectos de la auditoría, incluyendo la evaluación de riesgos del auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y tomar las medidas pertinentes.²⁰

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 deberá:

- (a) Determinar si la entidad dispone de evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre las afirmaciones pertinentes de los estados financieros; y, de no ser así,
- (b) Ejecutar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

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

- *Inspeccionar los registros y documentos que conserva la entidad usuaria;*
- *Inspeccionar los registros y documentos que conserva la organización de servicios;*
- *Obtener confirmaciones de los saldos y transacciones de la organización de servicios en los casos en que la entidad usuaria mantenga sus propios registros independientes de saldos y transacciones.*

Utilización del Trabajo del Experto de la Dirección

7.4.29. Si la información que se utilizará como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, considerando la relevancia de dicho trabajo para sus fines, evaluará la pertinencia de dicho trabajo como evidencia de auditoría para la afirmación pertinente.

Al evaluar la pertinencia del trabajo del experto de la gerencia, se pueden incluir:

- *La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, su coherencia con otra evidencia de auditoría y si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;*
- *Si el trabajo del experto implica el uso de supuestos y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichos supuestos y métodos;*
- *Si el trabajo del experto implica el uso significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos; y*
- *Si el trabajo del experto implica el uso de información de una fuente externa, la relevancia y fiabilidad de dicha información.*

Utilizar el Trabajo de un Auditor Experto

7.4.30. Cuando el auditor haya decidido utilizar el trabajo de un experto, evaluará la idoneidad de dicho trabajo, incluyendo:

- (a) La pertinencia y razonabilidad de sus hallazgos o conclusiones, y su coherencia con otra evidencia de auditoría;
- (b) Si el trabajo del experto implica el uso de supuestos y métodos significativos, la pertinencia y razonabilidad de dichos supuestos y métodos en las circunstancias; y
- (c) Si el trabajo del experto implica el uso de datos fuente significativos para su trabajo, la pertinencia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

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

²⁰ Para el efecto en el informe de auditoría, véase la Parte 9, apartados 9.5.11, 9.5.12 y 9.5.13.

7.5. Acumulación de Incorrecciones

7.5.1. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la auditoría, salvo aquellas que sean claramente insignificantes.

Las incorrecciones que sean claramente insignificantes serán de un orden de magnitud totalmente diferente (menor) o de naturaleza totalmente diferente a las que se considerarían significativas, y serán inexactitudes claramente irrelevantes, ya sea individualmente o en conjunto, y ya sea que se juzguen por cualquier criterio de naturaleza, tamaño o circunstancias. Cuando exista alguna incertidumbre sobre si uno o más elementos son claramente insignificantes, se considerará que la inexactitud no es claramente insignificante.

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

7.5.3. Si, a petición del auditor, la gerencia ha examinado una clase de transacciones, el saldo de una cuenta o la información revelada y ha corregido las inexactitudes detectadas, el auditor realizará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si siguen existiendo inexactitudes.

Dicha solicitud puede realizarse, por ejemplo, basándose en la proyección del auditor de las inexactitudes identificadas en una muestra de auditoría a toda la población de la que se extrajo.

7.5.4. Si el auditor identifica una inexactitud durante la auditoría, deberá evaluar si dicha inexactitud es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor determinará las implicaciones en otros aspectos de la auditoría, incluidos los riesgos identificados y evaluados de inexactitudes significativas y la fiabilidad de las declaraciones de la dirección.

Dado que el fraude implica un incentivo o una presión para cometerlo, una oportunidad percibida para hacerlo o alguna racionalización del acto, es poco probable que un caso de fraude sea un hecho aislado. En consecuencia, las inexactitudes, como numerosas inexactitudes, aunque el efecto acumulativo no sea significativo, pueden indicar un riesgo de inexactitud significativa debido a un fraude.

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

- (a) Reevaluar los riesgos de inexactitud significativa debido a un fraude y las respuestas del auditor al respecto; o
- (b) Considerar si las circunstancias o condiciones indican una posible colusión en la que estén involucrados empleados, la dirección o terceros al reconsiderar la fiabilidad de las pruebas obtenidas anteriormente.

Las implicaciones del fraude identificado o sospechado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otras circunstancias sería insignificante puede ser significativo si involucra a la alta dirección. En tales circunstancias, la fiabilidad de las pruebas obtenidas anteriormente puede ponerse en duda, ya que pueden surgir dudas sobre la integridad y veracidad de las declaraciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros y la documentación contables. También puede existir la posibilidad de colusión entre empleados, directivos o terceros.

7.5.6. El auditor determinará si es necesario revisar el alcance, el calendario y la orientación de la auditoría si:

- (a) La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, podrían ser significativas; y
- (b) El total de las incorrecciones acumuladas durante la auditoría se aproxima a la materialidad.

7.6. Requisitos Específicos de Comunicación

7.6.1. El auditor deberá comunicar oportunamente:

- (a) A los responsables del gobierno corporativo, por escrito, las deficiencias significativas en el sistema de control interno de la entidad identificadas durante la auditoría.
- (b) Para la Gerencia:
 - (i) Por escrito, los asuntos que se hayan comunicado a los responsables del gobierno corporativo (a menos que, dadas las circunstancias, resulte inapropiado comunicarlos directamente a la dirección); y

NIA PARA EMC

- (ii) Otras deficiencias en el control interno identificadas que no se hayan comunicado, pero que sean de suficiente importancia como para requerir la atención de la dirección.

7.6.2. Respecto a la comunicación de deficiencias significativas a los responsables del gobierno corporativo, el auditor deberá incluir una descripción y explicación del posible impacto de las deficiencias, así como información suficiente para comprender el contexto de la comunicación.

Al describir el contexto de la comunicación del auditor, este podrá explicar que:

- *El propósito de la auditoría fue 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 procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y*
- *Los asuntos reportados se limitan a aquellas deficiencias que el auditor ha identificado durante la auditoría y que ha concluido que son de suficiente importancia como para ameritar su reporte a los responsables del gobierno corporativo.*

7.6.3. Al comunicarse con la administración y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo, el auditor considerará si existen asuntos que deban comunicarse en relación con las estimaciones contables. Al hacerlo, el auditor considerará si las razones aducidas para los riesgos de incorrección material se relacionan con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad, el cambio o el sesgo de la administración al realizar las estimaciones contables y la información a revelar relacionada.

7.7. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación, se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

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

- (a) Las respuestas generales a los riesgos evaluados de incorrección material a nivel de estados financieros;
- (b) La relación entre los procedimientos realizados y los riesgos evaluados a nivel de aseveración;
- (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluyendo las conclusiones cuando no sean claras;
- (d) Los resultados de los procedimientos de auditoría diseñados para abordar el riesgo de elusión de los controles por parte de la dirección;
- (e) Todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría y si se han corregido; y
- (f) Si el auditor prevé utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenida en auditorías anteriores, las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en dichos controles que se probaron en una auditoría anterior.

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

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

- (a) Los resultados de las conversaciones con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno corporativo y otros; incluyendo cómo se ha respondido al asunto; y
- (b) Los procedimientos de auditoría realizados, los juicios profesionales significativos emitidos y las conclusiones alcanzadas al respecto.

7.7.4. Respecto de las estimaciones contables, el auditor deberá documentar los juicios significativos relacionados con su determinación de si las estimaciones contables y la información relacionada son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable o si son erróneas.

8. Conclusión

Contenido de esta Parte

La Parte 8 establece los requisitos para:

- Evaluar las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante la auditoría.
- Evaluar los eventos posteriores.
- Concluir las actividades, incluyendo las evaluaciones correspondientes.
- Concluir sobre la continuidad del negocio y la información a revelar relacionada.
- Obtener manifestaciones escritas y aplicar los procedimientos analíticos de conclusión.

Alcance de esta Parte

Las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas constituirán la base de la opinión del auditor en la Parte 9.

8.1. Objetivos

8.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y el efecto de cualquier incorrección no corregida en los estados financieros;
- (b) Concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha; y
- (c) Concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la opinión del auditor.

8.2. Evaluación de las Incorrecciones Identificadas Durante la Auditoría

8.2.1. Si la dirección se niega a corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, este deberá comprender los motivos de la gerencia para no realizar las correcciones y tendrá en cuenta dicha comprensión a la hora de evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones significativas.

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

8.2.3. El auditor determinará si las inexactitudes no corregidas son significativas, individualmente o en conjunto, teniendo en cuenta:

- (a) La naturaleza y el tamaño de las inexactitudes, tanto en relación con clases particulares de transacciones, saldos contables o divulgaciones como con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias particulares de su ocurrencia; y
- (b) El efecto de las inexactitudes no corregidas relacionadas con períodos anteriores en las clases pertinentes de transacciones, saldos contables o divulgaciones, y en los estados financieros en su conjunto.

8.3. Procedimientos Analíticos que Ayudan a Formular una Conclusión General

8.3.1. El auditor diseñará y realizará procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría que le ayuden a formular una conclusión general sobre si los estados financieros son coherentes con su comprensión de la entidad, y a identificar cualquier indicio de un riesgo no identificado previamente de incorrecciones materiales debidas a fraude.

8.3.2. El auditor investigará las fluctuaciones o relaciones que sean incompatibles con otra información relevante obtenida durante el curso de la auditoría, consultando a la dirección y realizando otros procedimientos de auditoría según sea necesario en las circunstancias.

8.4. Hechos Posteriores

Los estados financieros pueden verse afectados por determinados hechos que se producen después de la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a dichos hechos. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

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

Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos adicionales sobre asuntos en los que los procedimientos de auditoría aplicados anteriormente hayan proporcionado conclusiones satisfactorias.

Hechos Ocurridos entre la Fecha de los Estados Financieros y la Fecha del Informe del Auditor

- 8.4.1. El auditor realizará 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 fecha del informe del auditor que requieren un ajuste o una revelación en los estados financieros.
- 8.4.2. El auditor realizará esos procedimientos de conformidad con el párrafo 8.4.1. para el período comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, o lo más cerca posible de la misma, incluyendo:
- Obtener una comprensión de los procedimientos que la dirección ha establecido para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores.
 - Preguntar a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, si se han producido hechos posteriores que puedan afectar a los estados financieros.
 - Leer las actas de las reuniones de los propietarios, la dirección y los responsables del gobierno de la entidad celebradas después de la fecha del balance y preguntar sobre los asuntos tratados en aquellas reuniones cuyas actas aún no estén disponibles.
 - Leer la información financiera mensual o trimestral de la entidad, si está disponible.
- 8.4.3. Si el auditor ha identificado hechos que requieren un ajuste de los estados financieros o de la información revelada en ellos para cumplir con el marco de información financiera aplicable a la entidad al realizar los procedimientos descritos en los párrafos 8.4.1 y 8.4.2, el auditor determinará si cada uno de esos hechos se refleja adecuadamente en los estados financieros.

Hechos que Llegan aA Conocimiento del Auditor Después de la Fecha del Informe del Auditor, pero Antes de la Fecha De Emisión de los Estados Financieros

- 8.4.4. El auditor no tiene la obligación de realizar ningún procedimiento de auditoría en relación con los estados financieros después de la fecha del informe del auditor. Sin embargo, si el auditor tiene conocimiento de hechos o acontecimientos que, de haber sido conocidos por el auditor en la fecha del informe del auditor pero antes de la emisión de los estados financieros, podrían haberle llevado a modificar el informe del auditor, el auditor deberá discutir con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, y determinar si es necesario modificar los estados financieros y, en caso afirmativo, preguntar cómo pretende la dirección abordar la cuestión.
- 8.4.5. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor llevará a cabo los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias de la modificación, incluyendo la ampliación de los procedimientos de auditoría realizados hasta la fecha del nuevo informe de auditoría y la presentación de un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.
- 8.4.6. En las jurisdicciones en las que la dirección no está obligada por ley, reglamento o el marco de información financiera a emitir estados financieros modificados, el auditor no está obligado a presentar un informe de auditoría modificado o nuevo. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que deben modificarse, el auditor deberá:
- Si aún no se ha proporcionado el informe de auditoría a la entidad, modificar la opinión y, a continuación, proporcionar el informe de auditoría;²¹

²¹ Para el efecto en el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.21.

- (b) Si el informe del auditor ya ha sido proporcionado a la entidad, notificar a la gerencia y a los responsables del gobierno de la entidad que no emitan los estados financieros a terceros antes de que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se emiten posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor tomará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe del auditor.

Hechos que el Auditor Conoce Después de que los Estados Financieros Han Sido Emitidos

8.4.7. Después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor no tiene obligación de realizar ningún procedimiento de auditoría con respecto a dichos estados financieros. Sin embargo, si, después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor conoce un hecho que, de haberlo conocido en la fecha del informe del auditor, podría haberle llevado a modificar el informe del auditor, el auditor deberá:

- (a) Discutir el asunto con la dirección y, cuando sea apropiado, con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) Determinar si los estados financieros necesitan ser modificados; y, en caso afirmativo,
- (c) Preguntar cómo la dirección tiene la intención de abordar el asunto en los estados financieros.

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

- (a) Realizar los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias sobre la modificación, incluyendo:
 - (i) Extender los procedimientos de auditoría a los que se refieren los párrafos 8.4.1. y 8.4.2. hasta la fecha del nuevo informe del auditor, y fechar el nuevo informe del auditor no antes de la fecha de aprobación de los estados financieros modificados; y
 - (ii) Proporcionar un nuevo informe del auditor²² sobre los estados financieros modificados; y
- (b) Revisar las medidas tomadas por la gerencia para asegurar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros emitidos previamente junto con el informe del auditor sobre los mismos sea informada de la situación.

8.4.9. Si la gerencia no toma las medidas necesarias para asegurar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros emitidos previamente sea informada de la situación y no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que deben ser modificados, el auditor tomará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe del auditor.

8.5. Las Evaluaciones del Auditor y Otras Actividades Para Respalda la Conclusión del Auditor

Evaluaciones Requeridas

8.5.1. Con base en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará si las evaluaciones de los riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones siguen siendo apropiadas.

Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor realiza los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede hacer que el auditor modifique la naturaleza, el momento o el alcance de los procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la que se basó la evaluación del riesgo. En tales circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planificados, basándose en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y afirmaciones relacionadas.

El auditor también puede considerar si dicha información cambia la determinación del auditor sobre la idoneidad del uso de la NIA para EMC para la auditoría, lo que puede requerir una modificación de los términos del encargo.

8.5.2. Para las estimaciones contables, el auditor evaluará, basándose en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida, si:

- (a) Las evaluaciones de los riesgos de incorrección material a nivel de la afirmación siguen siendo apropiadas, incluso cuando se han identificado indicadores de posible sesgo de la dirección; y

²² Para el efecto en el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.6.7.

- (b) Las decisiones de la dirección sobre el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de las 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 bidireccional entre el auditor 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, si lo hay, en la auditoría y tomará las medidas que sean apropiadas.
- Por ejemplo, puede ser necesario revisar las evaluaciones de riesgo originales, puede ser necesario modificar la opinión del auditor sobre la base de una limitación del alcance o pueden ser necesarias otras acciones según corresponda*
- 8.5.4. El auditor realizará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros está de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de una manera que refleje la adecuada:
- (a) Clasificación y descripción de la información financiera y las transacciones, eventos y condiciones subyacentes; y
 - (b) Presentación, estructura y contenido de los estados financieros.

Conclusión

- 8.5.5. El auditor deberá concluir si se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría adecuada. Al formarse una opinión, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece ser corroborativa o contradictoria.
- 8.5.6. Si el auditor no ha obtenido suficiente evidencia de auditoría adecuada en cuanto a una afirmación relevante, el auditor deberá intentar obtener evidencia de auditoría adicional. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o denegar una opinión sobre los estados financieros.²³
- 8.5.7. El auditor deberá evaluar si se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto a, y deberá concluir sobre, la idoneidad del uso por parte de la dirección de la base contable de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros.²⁴
- 8.5.8. El auditor deberá concluir, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, si, a juicio profesional del auditor, existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que, individual o colectivamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.²⁵
- 8.5.9. Si el auditor concluye que el uso por parte de la gerencia de la base contable de empresa en marcha es apropiado en las circunstancias, pero existe una incertidumbre material, el auditor deberá determinar si los estados financieros:
- (a) Revelan adecuadamente los principales eventos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la gerencia para abordar estos eventos o condiciones; y
 - (b) Revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y, por lo tanto, que puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.
- En tales casos, el auditor deberá expresar una opinión no modificada y el informe del auditor deberá incluir una sección separada bajo el título "Incertidumbre Material Relacionada con la Empresa en Marcha".
- 8.5.10. Si se han identificado eventos 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, el auditor deberá evaluar si, en vista de los requisitos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas sobre estos eventos o condiciones.

²³ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.27.

²⁴ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.17.

²⁵ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.18.

- 8.5.11. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen errores materiales como resultado de fraude, o no puede concluir si los contienen, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría, incluyendo los riesgos evaluados de errores materiales y el informe del auditor.

8.6. Representaciones Escritas

Las representaciones escritas son información necesaria que el auditor solicita en relación con la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, de manera similar a las respuestas a las indagaciones, las representaciones escritas son evidencia de auditoría. Sin embargo, aunque las representaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, no proporcionan por sí solas evidencias de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguno de los asuntos que tratan. Además, el hecho de que la dirección haya proporcionado representaciones escritas fiables no afecta la naturaleza o el alcance de otra evidencia de auditoría que el auditor obtenga sobre el cumplimiento de las responsabilidades de la gerencia, o sobre afirmaciones específicas.

- 8.6.1. El auditor obtendrá representaciones escritas de la gerencia que tenga el conocimiento adecuado de los asuntos en cuestión y la responsabilidad de los estados financieros, y cuando sea apropiado de los responsables del gobierno de la entidad, sobre los siguientes asuntos:
- (a) Que han cumplido con su responsabilidad de preparar los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, cuando sea relevante, su presentación fiel. Las responsabilidades se describirán en la manifestación de la misma manera que se describen en los términos del encargo;
 - (b) Que han proporcionado al auditor toda la información relevante y el acceso según lo acordado en los términos del encargo de auditoría;
 - (c) Que todas las transacciones están registradas y se reflejan en los estados financieros;
 - (d) Que reconocen su responsabilidad por el diseño, implementación y mantenimiento de controles para prevenir y detectar fraude;
 - (e) Que han revelado al auditor el resultado de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan contener errores materiales debido a fraude;
 - (f) Que su conocimiento de fraude, o sospecha de fraude, o alegaciones de fraude o sospecha de fraude ha sido revelado al auditor;
 - (g) Que han revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas de la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tienen conocimiento;
 - (h) Que han contabilizado y revelado adecuadamente las relaciones y transacciones con partes relacionadas de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera;
 - (i) Que todas las instancias conocidas de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de leyes y regulaciones cuyos efectos deben considerarse al preparar los estados financieros han sido reveladas al auditor;
 - (j) Que todos los litigios y reclamaciones reales o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse al preparar los estados financieros han sido revelados al auditor y contabilizados y revelados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable;
 - (k) Con respecto a las estimaciones contables, si los métodos, supuestos significativos y datos utilizados en la elaboración de las estimaciones y revelaciones contables son apropiados para lograr el reconocimiento, la medición o la revelación de acuerdo con el marco de información financiera aplicable;
 - (l) Que todos los eventos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y para los cuales el marco de información financiera aplicable requiere ajuste o revelación han sido ajustados o revelados;
 - (m) Con respecto a la empresa en funcionamiento, si existe una incertidumbre material, información sobre sus planes de acciones futuras y la viabilidad de estos planes;
 - (n) Con respecto a cualquier reexpresión realizada para corregir un error material en los estados financieros de períodos anteriores que afecte la información comparativa; y

- (o) Otras manifestaciones que el auditor considere necesarias para respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones específicas en los estados financieros, incluyendo donde sea necesario para respaldar las representaciones orales.

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

8.6.3. La representación escrita tendrá la forma de una carta de representación dirigida al auditor.

El Anexo 7 presenta un modelo de carta de representación.

Si la ley o la regulación exige que la gerencia haga declaraciones públicas escritas sobre sus responsabilidades, y el auditor determina que tales declaraciones proporcionan algunas o todas las representaciones requeridas por esta norma, los asuntos relevantes cubiertos por tales declaraciones no necesitan ser incluidos en la carta de representación.

8.6.4. El auditor solicitará una representación escrita de la gerencia, y cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno corporativo, sobre si creen que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en conjunto, para los estados financieros en su totalidad. Un resumen de dichos elementos se incluirá o adjuntará a la representación escrita.

8.6.5. Si el auditor tiene preocupaciones sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la gerencia, o sobre su compromiso o cumplimiento de estos, o las representaciones recibidas son inconsistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor determinará el efecto en la evidencia de auditoría de manera más general y tomará las acciones apropiadas, incluyendo considerar el posible efecto en la opinión en el informe del auditor²⁶ teniendo en cuenta el requisito del párrafo 8.6.7.

En el caso de inconsistencias identificadas entre una o más representaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la evaluación del riesgo sigue siendo apropiada y, si no, revisar la evaluación del riesgo y determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales para responder a los riesgos evaluados.

Las preocupaciones sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la gerencia, o sobre su compromiso o cumplimiento de estos, pueden llevar al auditor a concluir que el riesgo de tergiversación de la gerencia en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En tal caso, el auditor puede considerar retirarse del encargo, cuando el retiro sea posible según la ley o regulación aplicable, a menos que los encargados del gobierno corporativo implementen medidas correctivas apropiadas. Sin embargo, tales medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor emita una opinión de auditoría sin modificaciones.

8.6.6. Si la gerencia no proporciona una o más de las representaciones escritas solicitadas, el auditor deberá:

- (a) Discutir el asunto con la gerencia;
- (b) Reevaluar la integridad de la gerencia y evaluar el efecto que esto puede tener en la fiabilidad de las representaciones orales y escritas y la evidencia de auditoría en general; y
- (c) Tomar las acciones apropiadas, incluyendo determinar el posible efecto en la opinión en el informe del auditor²⁷ teniendo en cuenta el requisito del párrafo 8.6.7.

8.6.7. Si el auditor concluye que existe suficiente duda sobre la integridad de la gerencia de tal manera que las representaciones escritas requeridas por los párrafos 8.6.1.(a)–(c) no son fiables²⁸ o la gerencia no proporciona las representaciones escritas requeridas por los párrafos 8.6.1.(a)–(c),²⁹ el auditor denegará una opinión sobre los estados financieros.

8.6.8. La fecha de las representaciones escritas deberá ser lo más cercana posible a, pero no posterior a, la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros. Las representaciones escritas deberán ser para todos los estados financieros y el(los) período(s) a los que se hace referencia en el informe del auditor.

²⁶ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.22.

²⁷ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.23.

²⁸ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.24.

²⁹ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.25.

8.7. Asumir la Responsabilidad General de Gestionar y Lograr la Calidad

8.7.1. Antes de fechar el informe del auditor, el socio del encargo determinará que ha asumido la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría. Al hacerlo, el socio del encargo determinará que:

- (a) La participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada a lo largo de todo el encargo de auditoría, de modo que el socio del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son apropiados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y
- (b) Se han tenido en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, cualquier cambio en las mismas y las políticas o procedimientos relacionados de la firma.

8.7.2. En la fecha o antes de la fecha del informe del auditor, el socio del encargo determinará que se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría adecuada para respaldar las conclusiones alcanzadas y para que se emita el informe del auditor.

8.7.3. Antes de fechar el informe del auditor, el socio del encargo revisará los estados financieros y el informe del auditor para determinar que el informe que se va a emitir es apropiado en las circunstancias.

8.8. Requisitos Específicos de Comunicación

8.8.1. El auditor comunicará, de forma oportuna, todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría al nivel adecuado de la gerencia, a menos que lo prohíba la ley o la regulación.

8.8.2. El auditor se comunicará con los encargados de la gobernanza:

- (a) Incorrecciones no corregidas y el efecto que estas, individualmente o en su conjunto, puedan tener en la opinión del auditor, a menos que lo prohíba la ley o la regulación. La comunicación del auditor identificará individualmente las incorrecciones materiales no corregidas.
- (b) El efecto de las incorrecciones no corregidas de periodos anteriores en los estados financieros del año en curso.
- (c) Las opiniones del auditor sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y las revelaciones de los estados financieros.
- (d) Dificultades significativas, si las hubiera, encontradas durante la auditoría.
- (e) Asuntos significativos surgidos durante la auditoría, incluidos los relacionados con las partes vinculadas de la entidad, que fueron discutidos o sujetos a correspondencia con la gerencia.
- (f) Hallazgos significativos de la auditoría. Si, a juicio profesional del auditor, las comunicaciones orales no fueran adecuadas, esta comunicación se realizará por escrito.
- (g) Otros asuntos no reportados relacionados con el fraude que puedan ser relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad, a menos que lo prohíba la ley o la regulación.
- (h) Circunstancias, si las hubiera, que afecten la forma y el contenido del informe del auditor.
- (i) Representaciones escritas que el auditor solicita.
- (j) Otros asuntos significativos, si los hubiera, surgidos de la auditoría que, a juicio profesional del auditor, sean relevantes para la supervisión del proceso de información financiera.
- (k) La expectativa de ello y la redacción si el auditor espera incluir un Párrafo de Énfasis o un Párrafo de Otros Asuntos en el informe del auditor.

8.8.3. A menos que todos los responsables del gobierno de la entidad estén involucrados en la gestión de la entidad, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad los eventos o condiciones identificados que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, incluyendo:

- (a) Si los eventos o condiciones constituyen una incertidumbre material;
- (b) Si el uso por parte de la gerencia del principio contable de empresa en marcha es adecuado en la preparación de los estados financieros;
- (c) La idoneidad de la información relacionada en los estados financieros; y
- (d) En su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.

8.9. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación, se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para 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 han sido corregidas, y la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en conjunto, y la base de esa conclusión; y
- (b) La naturaleza y el alcance de las consultas realizadas durante la auditoría, y las conclusiones derivadas de las mismas, incluyendo cómo se implementaron dichas conclusiones.

8.9.2. La documentación del auditor deberá demostrar que la información de los estados financieros concuerda o se concilia con los registros contables subyacentes, incluyendo la concordancia o conciliación de las revelaciones, ya sea que dicha información se obtenga de los libros mayores generales y auxiliares o de fuera de ellos.

8.9.3. El auditor deberá reunir la documentación de auditoría en un archivo de auditoría y completar el proceso administrativo de reunir el archivo de auditoría final de manera oportuna después de la fecha del informe del auditor.

La NIGC 1 (o requisitos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los sistemas de gestión de calidad de las empresas establezcan un objetivo de calidad que aborde la recopilación de la documentación del trabajo de manera oportuna después de la fecha de los informes del trabajo.³⁰ Un plazo adecuado para completar la recopilación del archivo final de auditoría normalmente no es más de 60 días después de la fecha del informe del auditor.³¹

8.9.4. Una vez completada la reunión del archivo de auditoría final, el auditor no deberá eliminar ni desechar documentación de auditoría de ninguna naturaleza antes del final de su período de retención.

La NIGC 1 (o requisitos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los sistemas de gestión de calidad de las empresas establezcan un objetivo de calidad que aborde el mantenimiento y la retención adecuados de la documentación del trabajo para satisfacer las necesidades de la empresa y cumplir con la ley, la reglamentación, los requisitos éticos pertinentes o los estándares profesionales.³² El período de retención de los trabajos de auditoría normalmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe del auditor o, si es posterior, la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo, cuando corresponda.³³

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

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

- (a) Las razones específicas para realizarlas; y
- (b) Cuando y por quién fueron realizadas y revisadas.

³⁰ NIGC 1, párrafo 31(f)

³¹ NIGC 1, párrafo A83

³² NIGC 1, párrafo 31(f)

³³ NIGC 1, párrafo A85

9. Formarse una Opinión y Presentar un Informe

Contenido de esta Parte

La Parte 9 establece los requisitos para:

- Formarse una opinión;
- Los tipos de opiniones de auditoría; y
- El contenido del informe del auditor.
- 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 cuándo se requieren otras modificaciones al informe de auditoría. También establece los procedimientos requeridos por el auditor en relación con las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos, así como otra información (si corresponde).

En la *Guía Suplementaria para el Informe de Auditoría* se pueden encontrar ejemplos de opiniones modificadas, incertidumbre material relacionada con la continuidad de la actividad, párrafos de énfasis y otros asuntos, y directrices relacionadas con los informes de auditoría.

9.1. Objetivos

9.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Formular una opinión sobre los estados financieros basándose en la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar dicha opinión con claridad mediante un informe escrito; y
- (b) Considerar si existe alguna inconsistencia significativa entre la demás información, si la hubiera, y:
 - (i) Los estados financieros; y
 - (ii) El conocimiento del auditor obtenido en la auditoría.

9.2. Formación de una Opinión sobre los Estados Financieros

9.2.1. El auditor deberá formarse una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

9.2.2. Para formarse dicha opinión, el auditor deberá concluir si ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección significativa, ya sea por fraude o error. Dicha conclusión deberá tener en cuenta:

- (a) Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada;
- (b) Si las incorrecciones no corregidas son significativas, individualmente o en conjunto; y
- (c) Las evaluaciones requeridas en los párrafos 9.2.3 a 9.2.6.

9.2.3. El auditor evaluará si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requisitos del marco de información financiera aplicable. Esta evaluación considerará los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección.

9.2.4. Al realizar la evaluación del párrafo 9.2.3, el auditor evaluará, a la luz de los requisitos del marco de información financiera aplicable, si:

- (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas de la entidad y si se han presentado de forma comprensible;
 - (b) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas por la entidad son coherentes con el marco de información financiera aplicable y adecuadas;
 - (c) Las estimaciones contables y la información a revelar relacionada realizadas por la administración son razonables;
 - (d) Las relaciones y transacciones con partes relacionadas identificadas 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, incluyendo si:
 - (i) Se ha incluido la información que debería haberse incluido;
 - (ii) Dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada, y caracterizada; y
 - (iii) La presentación general de los estados financieros se ha visto perjudicada por la inclusión de información no relevante o que dificulta la comprensión adecuada de los asuntos revelados;
 - (f) Los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada para que los usuarios previstos comprendan el efecto de las transacciones y eventos materiales en la información contenida en los estados financieros; y
 - (g) La terminología utilizada 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 también evaluará si presentan una imagen fiel. Esta evaluación considerará:
- (a) La presentación, la estructura y el contenido general de los estados financieros; y
 - (b) Si los estados financieros representan las transacciones y los eventos subyacentes de manera que se presenten de forma fiel.

La evaluación del auditor sobre si los estados financieros presentan la imagen fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información necesaria para lograrla, es una cuestión de juicio profesional.

9.2.6. El auditor evaluará si los estados financieros se refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

9.3. Formar la opinión

9.3.1. El auditor emitirá una opinión sin salvedades cuando concluya que los estados financieros están 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 suele ser el caso de los estados financieros con propósito general, la opinión requerida se refiere a si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, o si expresan una imagen fiel. Si el marco de información financiera es un marco de cumplimiento, la opinión requerida se refiere a si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con dicho marco.

9.3.2. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de presentación fiel no logran una presentación fiel, el auditor deberá discutir el asunto con la administración y, dependiendo de los requisitos del marco de información financiera aplicable y de cómo se resuelva el asunto, determinar si modifica la opinión.³⁴

9.3.3. Si los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento, el auditor no está obligado a evaluar si los estados financieros logran una presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente excepcionales el auditor concluye:

³⁴ Para el efecto en el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.28.

basándose en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros son engañosos, el auditor discutirá el asunto con la gerencia y, dependiendo de cómo se resuelva, determinará si, y cómo, comunicarlo en el informe del auditor...³⁵

9.4. Informe del Auditor

9.4.1. El auditor informará de acuerdo con el formato y contenido especificados a continuación, a menos que:

- (a) Se requiera una modificación al informe del auditor para cumplir con un diseño o redacción específicos del informe del auditor requeridos por la ley o regulación de una jurisdicción. Cuando el diseño o la redacción del informe del auditor estén prescritos por ley o regulación, el informe del auditor se referirá a esta NIA para EMC solo si se incluyen los elementos del formato y contenido especificados que se ilustran a continuación;
- (b) Se requiera que el auditor realice la auditoría de acuerdo con la norma de auditoría de una jurisdicción específica para entidades menos complejas (la "norma nacional de auditoría para EMC") que prescribe un diseño o redacción del informe del auditor diferente al requerido por la NIA para EMC y, además, haya cumplido con la NIA para EMC en la realización de la auditoría. Si este es el caso, el informe del auditor puede referirse a la NIA para EMC además de la norma nacional de auditoría para EMC solo si el informe del auditor incluye los elementos del formato y contenido especificados que se ilustran a continuación; o
- (c) El informe del auditor incluye una opinión modificada, un párrafo de énfasis de asunto, otro párrafo de asunto, una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, otras responsabilidades de información, o una sección separada que trata sobre Otra Información, en cuyo caso el auditor modificará la opinión del auditor (de acuerdo con la Parte 9.5.) o modificará el informe del auditor (de acuerdo con la Parte 9.8.).

³⁵ Para el efecto sobre el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.29.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los [Accionistas de ABC Company u Otro Destinatario Apropiado]³⁶

Opinión

Hemos auditado³⁷ los estados financieros de [ABC Company (la Entidad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados integrales, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas (reemplace estos nombres de informes con los títulos apropiados)].³⁸

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos [“presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o “dan una imagen fiel y verdadera de”]³⁹la situación financiera de la [Entidad] al [31 de diciembre de 20X1], y [de] su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable].⁴⁰

Bases para la Opinión

Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (la NIA para ELC). Nuestras responsabilidades bajo la NIA para ELC se describen con más detalle en la sección *Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros* de nuestro informe.⁴¹ Somos independientes de la [Entidad] de acuerdo con los requisitos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de acuerdo con estos requisitos. Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión.⁴²

Responsabilidades de la [Administración] en relación con los Estados Financieros⁴³

La [Administración] es responsable de la preparación [y presentación razonable] de los estados financieros de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable],⁴⁴ y del control interno que la [administración] determine que es necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de errores materiales, ya sea debido a fraude o error.

Al preparar los estados financieros, la [administración] es responsable de evaluar la capacidad de la [Entidad] para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con la empresa en funcionamiento y utilizando la base contable de empresa en funcionamiento a menos que la [administración] tenga la intención de liquidar la [Entidad] o cesar las operaciones, o no tenga una alternativa realista para hacerlo.

Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros^{45 46}

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales, ya sea debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que incluya nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA para EMC siempre detectará una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, se podría razonablemente esperar que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de estos estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA para EMC, ejercemos nuestro juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, ya sea debido a fraude o error, diseñamos y realizamos procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de un fraude es mayor que el de una que resulte de un error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones intencionales, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Obtener una comprensión del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la [Entidad].

- Evaluar la idoneidad de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y las revelaciones relacionadas hechas por la administración.
- Concluimos sobre la idoneidad del uso por parte de la administración del principio contable de empresa en funcionamiento y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la [Entidad] para continuar como una empresa en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, estamos obligados a llamar la atención en nuestro informe de auditoría sobre las revelaciones relacionadas en los estados financieros o, si dichas revelaciones son inadecuadas, a modificar nuestra opinión. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, eventos o condiciones futuras pueden hacer que la [Entidad] deje de operar como una empresa en marcha.
- [Evaluar la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluidas las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación fiel.]⁴⁷

Nos comunicamos con la [administración y, cuando corresponde, con los encargados del gobierno corporativo] en relación con, entre otros asuntos, el alcance y el calendario planificados de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa en el control interno que identifiquemos durante nuestra auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, según corresponda para la jurisdicción particular] [Dirección del Auditor: nombre la ubicación en la jurisdicción donde el auditor ejerce]

[Fecha: No antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia de auditoría apropiada en la que basar la opinión del auditor sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que (i) Todos los estados y revelaciones que comprenden los estados financieros

³⁶ Los asuntos reflejados en el formato y contenido especificados del informe del auditor entre corchetes (por ejemplo, []) deben adaptarse en consecuencia.

³⁷ Cuando se deniega una opinión, la declaración que indica que los estados financieros han sido auditados se modifica para indicar que se contrató al auditor para auditar los estados financieros.

³⁸ Identificar la entidad cuyos estados financieros han sido auditados; identificar cada estado financiero y su fecha y período, y referirse a las notas y políticas contables significativas o utilizar otra descripción apropiada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

³⁹ Véase también 9.4.2 a continuación. Cuando los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de cumplimiento, la opinión y la descripción de las responsabilidades del auditor se refieren en su lugar a si los estados financieros se preparan, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

⁴⁰ Identificar la jurisdicción de origen del marco de información financiera si no son las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

⁴¹ Cuando el auditor deniega una opinión sobre los estados financieros, esta declaración no se incluye en el informe del auditor.

⁴² Cuando el auditor expresa una opinión calificada o adversa, la declaración sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión del auditor se modifica para incluir la palabra "con salvedad" o "adversa", según corresponda. Cuando el auditor deniega una opinión sobre los estados financieros, esta declaración no se incluye en el informe del auditor.

⁴³ O otros términos que sean apropiados en el contexto del marco legal de la jurisdicción particular.¹² U otros términos que sean apropiados en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular.

⁴⁴ Cuando la responsabilidad de la gerencia es preparar estados financieros que presenten una imagen fiel y verdadera, esto puede leerse: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros que muestren una imagen fiel y verdadera de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable], y de tal..."

⁴⁵ La descripción de las responsabilidades del auditor también puede incluirse dentro de un apéndice, o cuando la ley, la regulación o las normas nacionales de auditoría lo permitan expresamente, como una descripción en un sitio web de una autoridad apropiada cuando la descripción se refiera a, y no sea incompatible con, esta NIA para EMC. En tales casos, se incluirá en el informe del auditor una referencia a la ubicación del apéndice o descripción. Cuando el auditor se abstenga de emitir una opinión sobre los estados financieros, la descripción de sus responsabilidades solo incluirá los aspectos requeridos en el párrafo 9.5.33.

⁴⁶ Cuando sea aplicable la Parte 10, describa con más detalle las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de grupo, indicando que:

- Las responsabilidades del auditor son planificar y realizar la auditoría de grupo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre 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;
- El auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado a efectos de la auditoría de grupo; y
- El auditor es el único responsable de su opinión.

⁴⁷ Relevante cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel.

Se han preparado; y (ii) Quienes ostentan la autoridad reconocida han declarado que han asumido la responsabilidad de dichos estados financieros.]

9.4.2. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, el auditor deberá referirse a «la preparación y presentación fiel de estos estados financieros» o a «la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel», según corresponda a las circunstancias, en la descripción de las responsabilidades respecto a los estados financieros en el informe de auditoría.

9.4.3. El auditor no deberá referirse al trabajo de un experto del auditor en un informe de auditoría que contenga una opinión sin salvedades, a menos que así lo exija la ley o el reglamento. Si dicha referencia es exigida por la ley o el reglamento, el auditor deberá indicar en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad respecto a la opinión emitida.

9.5. Modificaciones a la Opinión

Las Tablas A a C a continuación establecen los requisitos para el uso de una opinión con salvedades en diferentes situaciones, así como la forma y el contenido de una opinión con salvedades

9.5.1. El auditor deberá modificar la opinión contenida en el informe de auditoría, de acuerdo con las Tablas A a C que se presentan a continuación, cuando:

- (a) El auditor concluya que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están exentos de incorrecciones materiales; o
- (b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están exentos de incorrecciones materiales.

9.5.2. Cuando el auditor modifique su opinión de auditoría, deberá:

- (a) Modificar el encabezado “Bases para la Opinión” a “Fundamento de la Opinión con Salvedades”, “Bases para la Opinión Desfavorable” o “Fundamento de la Denegación de Opinión”, según lo establecido en las Tablas A a C; y
- (b) Dentro de la sección de fundamento de la opinión, incluir una descripción del asunto que da lugar a la modificación

La Tabla A que se presenta a continuación especifica cómo el juicio profesional del auditor sobre la naturaleza del asunto que da lugar a la modificación y la amplitud de sus efectos o posibles efectos en los estados financieros afecta el tipo de opinión que debe expresarse.

TABLA A	Juicio Profesional del Auditor Sobre la Generalización de los Efectos o Posibles Efectos en los Estados Financieros	
	<i>Material, pero No Generalizado</i>	<i>Material y Generalizado</i>
Naturaleza del Asunto Que da Lugar a la Modificación		
<i>Los estados financieros están significativamente distorsionados</i>	Opinión con salvedad	Opinión adversa
<i>Imposibilidad de obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada</i>	Opinión con salvedad	Abstención de opinión

La Tabla B a continuación especifica la modificación que se debe realizar a la opinión para cada tipo de opinión en la Tabla A.

TABLA B Formar la opinión	Marco de Presentación Razonable	Marco de Cumplimiento
<p>9.5.3. Opinión con salvedad</p> <p>Informe del auditor – Encabezado de la opinión: "Opinión con Salvedad"</p> <p>Informe del Auditor – Encabezado de la Base de la Opinión: «Bases de la Opinión con Salvedades»</p>	<p>“En nuestra opinión, excepto por el [efectos o posibles efectos]⁴⁸ de la asunto(s) descrito(s) en la sección Base de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos [presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales / [dan una imagen fiel de] [...] de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable]”</p>	<p>“...excepto por los [efectos o posibles efectos] del asunto(s) descrito(s) en la sección Base de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable]”</p>
<p>9.5.4. Opinión adversa</p> <p>Informe del auditor – Encabezado de la opinión: "Opinión Adversa"</p> <p>Informe del Auditor – Encabezado de la Base de la Opinión: «Bases para una Opinión Adversa»</p>	<p>“...los estados financieros adjuntos no [presentan razonablemente / dan una imagen fiel de] [...] de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable]”</p>	<p>“...los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable]”</p>
<p>9.5.5. Descargo de opinión</p> <p>Informe del auditor – Encabezado de la opinión: «Descargo de Opinión»</p> <p>Informe del Auditor – Encabezado de la Base de la Opinión: « Bases para la el Descargo de Opinión»</p>	<p>“Nos contrataron para auditar los estados financieros de...”</p> <p>“No expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.</p> <p>Debido a la importancia del/de los asuntos(s) descrito(s) en la sección Fundamento de la Denegación de Opinión, no hemos podido obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada para proporcionar una base para una opinión de auditoría sobre los estados financieros.”</p>	

TLa Tabla C a continuación establece circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe ser modificada, y los tipos de opiniones expresadas en esas circunstancias basándose en la naturaleza del asunto que da lugar a la modificación (véase la Tabla A). La Tabla C no es una lista exhaustiva de todas las circunstancias en las que debe modificarse la opinión del auditor.

TABLA C Circunstancias Específicas en las que la Opinión del Auditor Debe Ser Modificada	Párrafo Ref.:	Con Salvedades	Adversa	Abstención
<i>Saldos Iniciales</i>				
9.5.6. El auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada con respecto a los saldos iniciales.	4.5.4.	✓		✓

48 Los asuntos reflejados entre corchetes (por ejemplo, []) deben adaptarse en consecuencia

TABLA C Circunstancias Específicas en las que la Opinión del Auditor debe ser Modificada	Párrafo Ref.:	Con Salvedades	Adversa	Abstención
9.5.7. El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta significativamente a los estados financieros del período actual, y que el efecto de dicha incorrección no se contabiliza adecuadamente o no se presenta o revela adecuadamente.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que las políticas contables del período actual no se aplican de manera consistente en relación con los saldos de apertura de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que un cambio en las políticas contables no se contabiliza adecuadamente, ni se presenta o revela adecuadamente, de conformidad con dicho marco.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. La opinión del auditor predecesor sobre los estados financieros del período anterior incluyó una modificación que sigue siendo relevante y significativa para los estados financieros del período actual.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Incumplimiento de las Leyes y Regulaciones</i>				
9.5.10. No se puede obtener información suficiente sobre el supuesto incumplimiento.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. El auditor concluye que el incumplimiento identificado o sospechado tiene un efecto significativo en los estados financieros y no se ha reflejado adecuadamente en ellos.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. La administración o los encargados del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser significativo para los estados financieros.	7.4.27.	✓		✓

TABLA C Circunstancias Específicas en las que la Opinión del Auditor debe ser Modificada	Párrafo Ref.:	Con Salvedades	Adversa	Abstención
9.5.13. El auditor no puede determinar si se ha producido incumplimiento debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la administración o los encargados del gobierno de la	7.4.27.	✓		✓
<i>Confirmaciones Externas</i>				
9.5.14. El auditor concluye que la negativa de la dirección a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación es irrazonable, o el auditor no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable de procedimientos de auditoría alternativos.	7.3.24.	✓		✓
<i>Inventario</i>				
9.5.15. El auditor no puede realizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	7.4.21.	✓		✓
<i>Litigios y Reclamaciones</i>				
9.5.16. La gerencia se niega a dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con el asesor legal externo de la entidad, o el asesor legal externo de la entidad se niega a responder apropiadamente a la carta de consulta, o se le prohíbe responder; y el auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada mediante la aplicación de procedimientos de	7.4.25	✓		✓
<i>Empresa en Marcha</i>				
9.5.17. Los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de negocio en marcha, pero, a juicio profesional del auditor, el uso por parte de la gerencia de dicho principio en la preparación de los estados financieros es inadecuado.	7.4.1. 8.5.7.		✓	

TABLA C Circunstancias Específicas en las que la Opinión del Auditor debe ser Modificada	Párrafo Ref.:	Con Salvedades	Adversa	Abstención
<p>9.5.18. No se realiza la revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros.</p> <p>9.5.19. En este caso, la sección de fundamento de la opinión con salvedades (o adversa) deberá indicar que «existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión».</p>	<p>7.4.4</p> <p>8.5.8</p>	<p>✓</p>	<p>✓</p>	
<p>9.5.20. Al evaluar la evaluación de la gerencia sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el período es inferior a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, y la gerencia no realiza ni extiende su evaluación, lo que lleva a que el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.</p>	<p>7.4.2.</p>	<p>✓</p>		<p>✓</p>
<p><i>Hechos Posteriores</i></p>				
<p>9.5.21. Los hechos llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe del auditor, pero antes de la fecha en que se emiten los estados financieros, y la administración no modifica los estados financieros en circunstancias en que el auditor cree que es necesario modificarlos.</p>	<p>8.4.6.</p>	<p>✓</p>	<p>✓</p>	<p>✓</p>
<p><i>Representaciones Escritas</i></p>				
<p>9.5.22. El auditor concluye que las representaciones escritas requeridas por esta norma no son confiables.</p>	<p>8.6.5.</p>	<p>✓</p>		<p>✓</p>
<p>9.5.23. La gerencia no proporciona una o más de las declaraciones escritas solicitadas.</p>	<p>8.6.6.</p>	<p>✓</p>		<p>✓</p>
<p>9.5.24. El auditor concluye que existen dudas suficientes sobre la integridad de la administración, de modo que la información escrita</p>	<p>8.6.7.</p>			<p>✓</p>

TABLA C				
Circunstancias Específicas en las que la Opinión del Auditor debe ser Modificada	Párrafo Ref.:	Con Salvedades	Adversa	Abstención
Las representaciones requeridas por 8.6.1.(a)–(c) no son confiables.				
9.5.25. Las representaciones requeridas por 8.6.1.(a)–(c) no son confiables.	8.6.7.			✓
<i>Cifras Correspondientes</i>				
<p>9.5.26. Se presentan cifras correspondientes, el informe de auditoría del período anterior, tal como se emitió previamente, incluyó una opinión con salvedades, una denegación de opinión o una opinión adversa, y el asunto que dio lugar a la modificación está pendiente.</p> <p>El párrafo de Bases para la Modificación deberá: (a) referirse tanto a las cifras del período actual como a las cifras correspondientes en la descripción del asunto que dio lugar a la modificación cuando los efectos o posibles efectos del asunto en las cifras del período actual sean significativos; o (b) en otros casos, explicar que la opinión de auditoría se ha modificado debido a los efectos o posibles efectos del asunto pendiente en la comparabilidad de las cifras del período actual y las cifras correspondientes.</p>	9.7.6	✓	✓	✓
<i>Otros Artículos</i>				
9.5.27. El auditor no puede obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Los estados financieros preparados de acuerdo con los requisitos de un marco de presentación razonable no logran una presentación razonable.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento y, en circunstancias extremadamente raras, el auditor concluye, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros son engañosos.	9.3.3	✓	✓	✓

TABLA C Circunstancias Específicas en las que la Opinión del Auditor debe ser Modificada	Párrafo Ref.:	Con Salvedades	Adversa	Abstención

Otros Asuntos Relacionados con las Modificaciones

9.5.30. Si el auditor hace referencia al trabajo de un experto del auditor en el informe de auditoría porque dicha referencia es relevante para comprender una modificación a su opinión, deberá indicar en el informe que dicha referencia no reduce su responsabilidad por dicha opinión.

9.5.31. Si existe una incorrección material en los estados financieros relacionada con:

- (a) Importes específicos en los estados financieros (incluida la información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección de Fundamento de la Opinión una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, a menos que sea impracticable. Si no es posible cuantificar los efectos financieros, el auditor así lo indicará en esta sección.
- (b) Información cualitativa: el auditor incluirá en la sección de Bases para la Opinión una explicación de cómo la información revelada es incorrecta.
- (c) En caso de no revelar en los estados financieros información que debe revelarse, el auditor deberá:
 - (i) Discutir la información no revelada con los responsables del gobierno corporativo;
 - (ii) Describir en la sección Bases para la Opinión la naturaleza de la información omitida; y
 - (iii) Salvo que lo prohíba la ley o el reglamento, incluir la información omitida, siempre que sea factible y el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la información omitida.

9.5.32. Si la modificación se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor deberá incluir en la sección Bases para la Opinión las razones de dicha imposibilidad.

9.5.33. Cuando el auditor se abstenga de emitir una opinión sobre los estados financieros debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, deberá modificar la sección "Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de los Estados Financieros" del informe, según el párrafo 9.4.1, para incluir únicamente lo siguiente:

- (a) Una declaración de que la responsabilidad del auditor es realizar una auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con la NIA para la EMC y emitir un informe de auditoría;
- (b) Una declaración de que, debido al asunto o asuntos descritos en la sección Bases para la Abstención de Opinión, el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar 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 éticos pertinentes relacionados con la auditoría y ha cumplido con sus demás responsabilidades éticas de conformidad con dichos requerimientos.

9.5.34. Si el auditor ha expresado una opinión adversa o se ha denegado/abstenido de una opinión sobre los estados financieros, deberá describir en la sección Bases para la Opinión las razones de cualquier otro asunto del que tenga conocimiento que hubiera requerido una modificación de la opinión, y sus efectos.

9.6. Otros Párrafos del Informe de Auditoría

Los Párrafos de Énfasis y los Párrafos de Otros Asuntos en el informe del auditor se utilizan cuando el auditor considera necesario:

- *Llamar la atención de los usuarios sobre un asunto o asuntos presentados o revelados en los estados financieros que sean de tal importancia que resulten fundamentales para su comprensión (Punto de Énfasis); o*
- *Llamar la atención de los usuarios sobre cualquier asunto o asuntos distintos a los presentados o revelados en los estados financieros que sean relevantes para la comprensión de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría (Otros Asuntos).*

Párrafos de Énfasis

9.6.1. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre un asunto presentado o revelado en los estados financieros que, a su juicio profesional, sea de tal importancia que resulte fundamental para su comprensión, y no esté obligado a modificar su opinión como resultado de dicho asunto, deberá incluir un párrafo de Énfasis en el informe de auditoría que indique que el informe de auditoría no se modifica con respecto al asunto enfatizado.

Ejemplos de casos en los que pueden ser necesarios párrafos de Énfasis:

- *Cuando un marco de información financiera prescrito por ley o reglamento sería inaceptable si no fuera por el hecho de que está prescrito por ley o reglamento.*
- *Cuando los hechos llegan a ser conocidos por el auditor después de la fecha de su informe y éste presenta un informe nuevo o modificado (es decir, eventos posteriores).*

La inclusión de un párrafo de énfasis en el informe del auditor no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no sustituye a:

- *Una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico;*
- *Las revelaciones en los estados financieros que el marco de información financiera aplicable exige que realice la dirección, o que sean necesarias para lograr una presentación razonable; o*
- *La información cuando existe una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha.*

Párrafos sobre Otros Asuntos

El contenido de un párrafo sobre otros asuntos refleja claramente que dichos otros asuntos no deben presentarse ni divulgarse en los estados financieros. Un párrafo sobre Otros Asuntos no incluye información que el auditor tenga prohibido proporcionar por ley, reglamento u otras normas profesionales, por ejemplo, las normas éticas sobre la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre Otros Asuntos tampoco incluye información que deba ser proporcionada por la dirección.

9.6.2. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto distinto de los que se presentan o divulgan en los estados financieros y que, a su juicio profesional, es relevante para la comprensión de los usuarios de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otros asuntos en el informe de auditoría, siempre que ello no esté prohibido por la ley o la normativa.

Contenido de Otros Párrafos en el Informe de Auditoría

9.6.3. Cuando el auditor incluya un párrafo de Énfasis en un Asunto, Otros Asuntos o una incertidumbre significativa relacionada con la continuidad de la empresa en el informe de auditoría, el auditor incluirá el párrafo o sección de acuerdo con la Tabla D que figura a continuación:

TABLA D Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado deberá incluir	El contenido deberá incluir
9.6.4. Párrafo de énfasis	Una sección separada del informe del auditor	Encabezado adecuado que incluya «Énfasis sobre un Asunto».	Una referencia clara al asunto que se destaca y a dónde se pueden encontrar en los estados financieros las revelaciones pertinentes que describen completamente dicho asunto. Una referencia únicamente a la información presentada o revelada en los estados financieros. Una indicación de que la opinión del auditor no se modifica con respecto al asunto destacado.
9.6.5. Otro Párrafo	Una sección separada del informe del auditor	Título apropiado que incluya “Otros asuntos”	Según corresponda a las circunstancias.
9.6.6. Material Incertidumbre Relacionada con la Empresa en Marcha	Una sección separada del informe del auditor	«Incertidumbre Material Relacionada con la Empresa en Marcha”	Señale la nota en los estados financieros que revela los asuntos relacionados con la incertidumbre significativa. Indique que estos eventos o condiciones indican que existe una incertidumbre significativa que puede generar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que la opinión del auditor no se modifica con respecto a este asunto.

9.6.7. Cuando el auditor tenga conocimiento de hechos después de la emisión de los estados financieros y si la dirección modifica los estados financieros, el auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o modificado un párrafo de Énfasis o un párrafo de Otros Asuntos en el que se llame la atención de los usuarios sobre el motivo de la modificación y se haga referencia al informe anterior proporcionado por el auditor.

9.7. Información Comparativa: Cifras Correspondientes y Estados Financieros Comparativos

9.7.1. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa exigida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada adecuadamente. Al hacerlo, el auditor evaluará si:

- (a) Los importes y la información revelada en el período anterior concuerdan con la información comparativa o se han reexpresado; y
- (b) Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son coherentes con las aplicadas en el período actual o, en caso de que se hayan producido cambios, se han contabilizado y presentado o revelado adecuadamente.

9.7.2. Si el auditor tiene conocimiento de una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del período actual, deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios en las circunstancias para obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas que le permitan determinar si existe una incorrección material. Si se modifican los estados financieros del período anterior, el auditor deberá determinar que la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

- 9.7.3. Si los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor y la ley o los reglamentos no prohíben al auditor hacer referencia al informe del auditor predecesor sobre las cifras correspondientes y decide hacerlo, el auditor deberá indicar en un párrafo de «Otros asuntos» del informe de auditoría:
- (a) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
 - (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si la opinión fue modificada, las razones para ello; y
 - (c) La fecha de dicho informe.
- 9.7.4. Si los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor y se presentan como estados financieros comparativos, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del período actual, el auditor indicará en un párrafo «Otros Asuntos»:
- (a) Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
 - (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si la opinión fue modificada, las razones para ello; y
 - (c) La fecha de dicho informe, a menos que el informe del auditor anterior sobre los estados financieros del período anterior se vuelva a publicar junto con los estados financieros.
- 9.7.5. Si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor deberá indicar en un párrafo «Otros asuntos» del informe del auditor que las cifras correspondientes o los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor de la obligación de obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten de manera significativa a los estados financieros del período actual.

Cifras Correspondientes

- 9.7.6. Cuando se presenten cifras correspondientes, la opinión del auditor no hará referencia a las cifras correspondientes, salvo de conformidad con el párrafo 9.7.5 o en las siguientes circunstancias:
- (a) Si el informe del auditor sobre el período anterior, tal y como se emitió anteriormente, incluía una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión adversa y la cuestión que dio lugar a la modificación no se ha resuelto, el auditor modificará la opinión del auditor sobre los estados financieros del período actual.⁴⁹
 - (b) Si el auditor obtiene pruebas de auditoría de que existe un error material en los estados financieros del período anterior sobre los que se ha emitido previamente una opinión sin modificaciones, y las cifras correspondientes no se han reexpresado adecuadamente o no se han realizado las divulgaciones apropiadas, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe del auditor sobre los estados financieros del período actual, modificado con respecto a las cifras correspondientes incluidas en el mismo.

Estados Financieros Comparativos

- 9.7.7. Cuando se presenten estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada período para el que se presenten los estados financieros y sobre el que se exprese una opinión de auditoría.
- 9.7.8. Al informar sobre los estados financieros del período anterior en relación con la auditoría del período actual, si la opinión del auditor sobre dichos estados financieros del período anterior difiere de la opinión expresada anteriormente por el auditor, este deberá revelar las razones sustantivas de la diferencia de opinión en un párrafo «Otros Asuntos».

9.8. Otra Información

«Otra información» es la información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y el informe del auditor sobre los mismos) incluida en el informe anual de una entidad.

⁴⁹ Para el efecto en el informe del auditor, véase la Parte 9, párrafo 9.5.26.

9.8.1. El auditor determinará, mediante conversaciones con la dirección, qué documento o documentos componen el informe anual, así como la forma y el momento previstos por la entidad para la publicación de dichos documentos.

9.8.2. El auditor leerá la otra información y:

- (a) Considerará si existe alguna inconsistencia significativa entre la otra información y los estados financieros; y
- (b) Considerará si existe alguna inconsistencia significativa entre la otra información y los conocimientos obtenidos por el auditor durante la auditoría.

9.8.3. Como base para las consideraciones del párrafo 9.8.2.(a), el auditor, para evaluar su coherencia, comparará los importes u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar más detalles sobre los importes u otros elementos de los estados financieros) con dichos importes u otros elementos de los estados financieros.

Al evaluar la coherencia de los importes u otros elementos seleccionados, el auditor no está obligado a comparar todos los importes u otros elementos de la otra información que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar más detalles sobre los importes u otros elementos de los estados financieros, con dichos importes u otros elementos de los estados financieros.

9.8.4. Al leer la otra información, el auditor también deberá estar atento a cualquier indicio de que el resto de la otra información, que no está relacionada con los estados financieros o con los conocimientos obtenidos por el auditor en la auditoría, parezca contener errores materiales.

9.8.5. Si el auditor identifica que parece existir una inconsistencia material (o se da cuenta de que la otra información parece contener errores materiales), deberá discutir el asunto con la dirección y, si es necesario, realizar otros procedimientos para concluir si:

- (a) Existe una inexactitud significativa en la otra información;
- (b) Existe una inexactitud significativa en los estados financieros; o
- (c) Es necesario actualizar el conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno.

9.8.6. Si el auditor concluye, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, que existe una inexactitud significativa en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la gerencia:

- (a) Acepta realizar la corrección, el auditor determinará que se ha realizado la corrección; o
- (b) Se niega a realizar la corrección, el auditor comunicará el asunto a los responsables del gobierno de la entidad y solicitará que se realice la corrección. Si la corrección sigue sin realizarse, el auditor considerará las implicaciones para el informe de auditoría de acuerdo con la Tabla E que figura a continuación o se retirará del encargo cuando sea posible.

9.8.7. Si el auditor obtuvo parte o la totalidad de la otra información en la fecha del informe del auditor, el auditor incluirá una sección de «Otra información» en el informe del auditor de conformidad con la Tabla E.

TABLA E Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado deberá incluir	El contenido deberá incluir
9.8.8. Otra Sección de Información	Una sección separada del informe del auditor	«Otra Información» u otro título apropiado	<ul style="list-style-type: none"> (a) Una declaración de que la dirección es responsable de la otra información; (b) Una identificación de la otra información, si la hubiera, obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría; (c) Una declaración de que la opinión del auditor no abarca la otra información y, en consecuencia, que el auditor no expresa una opinión de auditoría ni ninguna forma de conclusión de garantía al respecto;

			<p>(d) Una descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la lectura, el examen y la comunicación de otra información, tal y como exige esta NIA para EMC; y</p> <p>(e) Cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe del auditor, cualquiera de las siguientes:</p> <p>(i) Una declaración de que el auditor no tiene nada que comunicar; o</p> <p>(ii) Si el auditor ha concluido que existe una inexactitud material no corregida en la otra información, una declaración que describa la inexactitud material no corregida en la otra información.</p>
--	--	--	---

9.8.9. A menos que lo exija la ley o la normativa, cuando el auditor se abstiene de emitir una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor no incluirá una sección de «Otra información».

9.9. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación, se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

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

10. Auditorías de los Estados Financieros del Grupo

Contenido de esta Parte

Parte 10, que establece las consideraciones especiales aplicables a la auditoría de los estados financieros de un grupo. A lo largo de esta Parte, «el auditor» debe interpretarse como «el auditor del grupo».

Alcance de esta Parte

Todas las Partes de la NIA para EMC se aplican a una auditoría de grupo. Los requisitos y las orientaciones de esta parte se refieren a la aplicación de otras partes de la NIA para EMC a una auditoría de grupo, o la amplían.

10.1. Objetivos

10.1.1. El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros del grupo, ya sea por fraude o por error, y planificar y llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales para responder adecuadamente a los riesgos evaluados.

10.2. Actividades de Planificación

10.2.1. Al aplicar la Parte 5, el auditor establecerá y actualizará, según sea necesario, el alcance, el calendario y la dirección de la auditoría del grupo. Al hacerlo, el auditor determinará:

- (a) Los componentes en los que se llevará a cabo el 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 el trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Entre los aspectos que pueden influir en la determinación del auditor se incluyen, por ejemplo:

- *La naturaleza de los hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrecciones materiales en el nivel de afirmación de los estados financieros del grupo asociados a un componente, por ejemplo, entidades o unidades de negocio de nueva constitución o adquisición, o entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.*
- *La desagregación de clases significativas de transacciones, saldos contables y revelaciones en los estados financieros del grupo entre los componentes, teniendo en cuenta el tamaño y la naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en la ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.*
- *Si se espera obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas para todas las clases significativas de transacciones, saldos contables y revelaciones en los estados financieros del grupo a partir del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.*
- *La naturaleza y el alcance de las incorrecciones o deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de períodos anteriores.*
- *La naturaleza y el alcance de la uniformidad de los controles en todo el grupo y si, en su caso, el grupo centraliza las actividades relevantes para la información financiera y, en tal caso, cómo lo hace.*

Basándose en el conocimiento de la estructura organizativa y el sistema de información del grupo, el auditor puede determinar que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio puede considerarse conjuntamente a efectos de planificar y realizar los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades jurídicas con características comerciales similares, que operan en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y que utilizan un sistema común de control interno, incluido el sistema de información. En estas circunstancias, el auditor puede decidir tratar estas tres entidades jurídicas como un solo componente.

Recursos

La Parte 3 exige que el socio responsable del encargo determine que se asignan o se ponen a disposición del equipo del encargo, de manera oportuna, los recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo. La determinación por parte del auditor de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo es una cuestión de juicio profesional y puede incluir la comprensión de:

- *El grupo*
- *Los componentes del grupo en los que se va a realizar el trabajo de auditoría, la ubicación de dichos componentes y cualquier factor jurisdiccional relacionado, como el idioma, la cultura y la normativa; y*
- *Si el trabajo se realizará de forma centralizada, en los componentes o en una combinación de ambos.*

10.2.2. Si, tras la aceptación o la continuación del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo llega a la conclusión de que no se pueden obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas, el socio del encargo deberá considerar los posibles efectos sobre la auditoría del grupo.

10.3. Materialidad

10.3.1. Al aplicar la Parte 5, cuando las clases de transacciones, los saldos de cuentas o la información revelada en los estados financieros del grupo se desglosan entre los componentes, a efectos de planificar y realizar los procedimientos de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa del rendimiento de los componentes. Para hacer frente al riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la importancia relativa del rendimiento del grupo.

El importe de la materialidad del rendimiento de los componentes puede ser diferente para cada componente. Además, el importe de la importancia relativa del componente para un componente individual no tiene por qué ser una parte aritmética de la importancia relativa del grupo y, en consecuencia, el agregado de los importes de la importancia relativa de los componentes puede superar la importancia relativa del grupo.

La NIA para EMC no exige que se determine la importancia relativa del componente para cada clase de transacciones, saldo contable o información revelada para los componentes en los que se realizan procedimientos de auditoría. Sin embargo, si, en las circunstancias específicas del grupo, hay una o más clases particulares de transacciones, saldos contables o revelaciones para las que se puede esperar razonablemente que las incorrecciones de importes inferiores a la materialidad de los estados financieros del grupo en su conjunto influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de los estados financieros del grupo, la Parte 5 exige que se determine el nivel o niveles de importancia relativa que se aplicarán a esas clases particulares de transacciones, saldos contables o revelaciones. En estas circunstancias, el auditor puede tener que considerar si un nivel de materialidad del componente inferior al importe puede ser adecuado para esas clases particulares de transacciones, saldos contables o revelaciones.

La determinación de la materialidad del componente no es un simple cálculo mecánico e implica el ejercicio del juicio profesional. Los factores que el auditor puede considerar al establecer la materialidad del componente incluyen los siguientes:

- *El grado de desagregación de la información financiera entre los componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el grado de desagregación entre los componentes, normalmente sería apropiado un nivel de materialidad del componente más bajo para abordar el riesgo de agregación). La materialidad del componente para el grupo puede afectar al grado de desagregación (por ejemplo, si un solo componente representa una gran parte del grupo, es probable que haya menos desagregación entre los componentes).*
- *Las expectativas sobre la naturaleza, la frecuencia y la magnitud de las incorrecciones en la información financiera de los componentes, por ejemplo, la naturaleza y el alcance de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías anteriores.*

Para abordar el riesgo de agregación, el párrafo 10.3.1. exige que la materialidad del rendimiento de los componentes sea inferior a la materialidad del rendimiento del grupo. Sin embargo, en algunas circunstancias, la materialidad del rendimiento de los componentes puede fijarse en un importe más cercano a la materialidad del rendimiento del grupo porque el riesgo de agregación es menor, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo.

10.4. Comprensión del Grupo y su Entorno, el Marco de Información Financiera Aplicable y el Sistema de Control Interno del Grupo

10.4.1. Al aplicar la Parte 6, el auditor deberá comprender:

- (a) La estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, incluyendo:

- (i) Las ubicaciones en las que el grupo tiene sus operaciones o actividades;
 - (ii) La naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y el grado en que son similares en todo el grupo; y
 - (iii) El grado en que el modelo de negocio del grupo integra el uso de las tecnologías de la información.
- (b) El marco de información financiera aplicable y la coherencia de las políticas y prácticas contables en todo el grupo.
- (c) El sistema de control interno del grupo, incluyendo:
- (i) El proceso de consolidación utilizado por el grupo y los ajustes de consolidación;
 - (ii) La naturaleza y el grado de similitud de los controles;
 - (iii) Cómo centraliza el grupo las actividades relevantes para la información financiera; y
 - (iv) Cómo comunica la dirección del grupo los asuntos significativos que respaldan la preparación de los estados financieros del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio.

10.5. Identificación y Evaluación de los Riesgos de Incorrección Material

10.5.1. Al aplicar la Parte 6, basándose en la comprensión obtenida en el párrafo 10.4.1, el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros del grupo, incluyendo los relacionados con el proceso de consolidación.

Al aplicar la Parte 6, el auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros debidos a fraude, y diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, momento y alcance respondan a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debidos a fraude a nivel de afirmación. La información utilizada para identificar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros del grupo debidos a fraude puede incluir lo siguiente:

- *Si existen componentes concretos que sean más susceptibles de incurrir en riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude.*
- *Si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.*
- *Cómo supervisan los responsables del gobierno del grupo los procesos de la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo ha establecido para mitigar estos riesgos.*
- *Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo y de la dirección del grupo a las preguntas del auditor sobre si tienen conocimiento de algún fraude real, sospechado o presunto que afecte a un componente o al grupo.*

10.6. Respuesta a los Riesgos Evaluados de Incorrecta Presentación Material

10.6.1. Al aplicar la Parte 7, el auditor determinará los componentes en los que se realizarán procedimientos de auditoría adicionales, y la naturaleza, el momento y el alcance del trabajo a realizar en esos componentes.

Los procedimientos de auditoría adicionales pueden diseñarse y realizarse de forma centralizada si la evidencia de auditoría que se obtendrá al realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre una o más clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones en su conjunto responderá a los riesgos evaluados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de las transacciones de ingresos de todo el grupo se mantienen de forma centralizada.

El auditor puede determinar que la información financiera de los componentes puede considerarse como una única población a efectos de realizar procedimientos de auditoría adicionales, por ejemplo, cuando las transacciones se consideran homogéneas porque comparten las mismas características, los riesgos relacionados de incorrección material son los mismos y los controles están diseñados y funcionan de manera consistente. En tales casos, la materialidad de la ejecución del grupo a menudo se utilizará para realizar estos procedimientos.

En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo que están relacionados con la información financiera de un componente pueden realizarse de manera más efectiva a nivel de componente. Al responder a los riesgos evaluados de incorrección material, el auditor puede determinar que el siguiente alcance de trabajo es apropiado en un componente:

- *Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre toda la información financiera del componente;*

- *Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre una o más clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones; o*
- *Realizar procedimientos de auditoría adicionales específicos.*

Proceso de Consolidación

10.6.2. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para responder a los riesgos evaluados de incorrección material de los estados financieros del grupo que surjan del proceso de consolidación. Esto incluirá:

- Evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidas en los estados financieros del grupo según lo requerido por el marco de información financiera aplicable;
- Evaluar la idoneidad, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones de consolidación;
- Evaluar si los juicios de la dirección realizados en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de posible sesgo de la dirección; y
- Responder a los riesgos evaluados de incorrección material debida a fraude que surjan del proceso de consolidación.

El proceso de consolidación puede requerir ajustes y reclasificaciones a los importes reportados 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 del auditor sobre la idoneidad, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- *Evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los eventos y transacciones subyacentes;*
- *Determinar si las entidades o unidades de negocio cuya información financiera ha sido incluida en los estados financieros del grupo fueron incluidas adecuadamente;*
- *Determinar si los ajustes significativos han sido calculados, procesados y autorizados correctamente por la dirección del grupo y, cuando corresponda, por la dirección del componente;*
- *Determinar si los ajustes significativos están debidamente respaldados y suficientemente documentados; y*
- *Evaluar la conciliación y eliminación de transacciones intragrupo, ganancias no realizadas y saldos de cuentas intragrupo.*

10.7. Requisitos Específicos de Comunicación

10.7.1. El auditor comunicará los siguientes asuntos a los encargados del gobierno:

- Una visión general del trabajo a realizar en los componentes del grupo.
- Fraude o sospecha de fraude que involucre a la gerencia del grupo, la gerencia de los componentes, empleados que tienen roles significativos en el sistema de control interno del grupo, u otros cuando el fraude resultó en una incorrección material de los estados financieros del grupo.

10.8. Requisitos de Documentación Específica

Además de los requisitos generales de documentación de la Parte 2.4, que se aplican a todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen los asuntos específicos que deben documentarse relevantes para esta Parte.

10.8.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- La base para la determinación de los componentes por parte del auditor a efectos de la planificación y realización de la auditoría del grupo;
- La base para la determinación de la materialidad de la ejecución del componente; y
- Elementos claves de la comprensión del sistema de control interno del grupo.

Glosario de Términos

Este glosario enumera los términos que se definen para los fines de la NIA para EMC. Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación uniformes de los requisitos y no pretenden invalidar las definiciones que puedan establecerse para otros fines, ya sea en la legislación o en los reglamentos o de otra manera. A menos que se indique lo contrario, las definiciones tienen el mismo significado en toda esta norma. Además, este glosario incluye descripciones de otros términos que se encuentran en la NIA para EMC para ayudar en la interpretación y traducción común y consistente (dichos otros términos se identifican con un asterisco "*").

Estimación contable—Un importe monetario para el cual la medición, de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación.

Registros contables—Los registros de las entradas contables iniciales y los registros de respaldo, como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; los libros mayores general y subsidiarios, asientos de diario y otros ajustes a los estados financieros que no se reflejan en asientos de diario formales; y registros como hojas de trabajo y hojas de cálculo que respaldan las asignaciones de costos, cálculos, conciliaciones y revelaciones.

Riesgo de agregación—La probabilidad de que el agregado de incorrecciones no corregidas y no detectadas exceda la materialidad para el estado financiero en su conjunto.

Procedimientos analíticos—Evaluaciones de información financiera mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también abarcan la investigación necesaria de fluctuaciones o relaciones identificadas que son inconsistentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en una cantidad significativa.

Informe anual—Un documento, o combinación de documentos, preparado típicamente anualmente por la gerencia o los encargados del gobierno de acuerdo con la ley, regulación o costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (o partes interesadas similares) información sobre las operaciones de la entidad y los resultados financieros y la posición financiera de la entidad según lo establecido en los estados financieros. Un informe anual contiene o acompaña los estados financieros y el informe del auditor sobre los mismos y usualmente incluye información sobre los desarrollos de la entidad, sus perspectivas futuras y riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad, e informes que cubren asuntos de gobierno.

Anomalía—Una incorrección o desviación que es demostrablemente no representativa de incorrecciones o desviaciones en una población.

Marco de información financiera aplicable—El marco de información financiera adoptado por la gerencia y, cuando corresponda, por los encargados del gobierno en la preparación de los estados financieros que es aceptable en vista de la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que es requerido por ley o regulación.

El término «marco de presentación razonable» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco y:

- (a) Reconoce explícita o implícitamente que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección facilite información más allá de la específicamente requerida por el marco; o
- (b) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección se aparte de un requisito del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones sólo sean necesarias en circunstancias extremadamente raras.

El término «marco de cumplimiento» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco, pero que no contiene los reconocimientos de (a) o (b) anteriores.

Adecuación (de la evidencia de auditoría)—La medida de la calidad de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y su fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

Transacción en condiciones de plena competencia—Una transacción realizada en términos y condiciones entre un comprador y un vendedor dispuestos que no están relacionados y actúan independientemente el uno del otro y persiguen sus propios intereses.

NIA PARA EMC ANEXO 1

* **Evaluar**—Analizar los riesgos identificados de incorrección material para concluir sobre su importancia. "Evaluar", por convención, se utiliza solo en relación con el riesgo. (véase también Valorar)

Afirmaciones—Representaciones, explícitas o de otro tipo, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de

información en los estados financieros que son inherentes a la representación de la gerencia de que los estados financieros se preparan de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Las afirmaciones son utilizadas por el auditor para considerar los diferentes tipos de posibles incorrecciones que pueden ocurrir al identificar, evaluar y responder a los riesgos de incorrección material.

Aseguramiento—(véase *Aseguramiento razonable*)

Documentación de auditoría—El registro de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia de auditoría relevante obtenida y las conclusiones a las que llegó el auditor (a veces también se utilizan términos como "papeles de trabajo" o "documentos de trabajo").

Evidencia de auditoría—Información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables que sustentan 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, en formato físico o electrónico, que contienen los registros que componen la documentación de auditoría para un encargo específico.

Firma de auditoría—(véase Firma)

Opinión de auditoría—(véase Opinión modificada y Opinión no modificada)

Riesgo de auditoría—El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada 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)—La aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos dentro de una población de relevancia para la auditoría, de tal manera que todas las unidades de muestreo tengan la posibilidad de ser seleccionadas, con el fin de proporcionar al auditor una base razonable sobre la cual extraer conclusiones sobre toda la población.

Auditor—"Auditor" se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, generalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, o, según corresponda, la firma. Cuando la NIA para EMC tiene la intención expresa de que un requisito o responsabilidad sea cumplido por el socio del encargo, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "auditor". "Socio del encargo" y "firma" deben interpretarse como referencias a sus equivalentes en el sector público cuando sea relevante.

Experto del auditor—Un individuo u organización que posee experiencia en un campo distinto de la contabilidad o la auditoría, cuyo trabajo en ese campo es utilizado por el auditor para ayudarle a obtener suficiente evidencia de auditoría adecuada. Un experto del auditor puede ser un experto⁵⁰ interno (quien es socio o personal, incluido el personal temporal, de la firma del auditor o de una firma de la red), o un experto externo del auditor.

Estimación puntual del auditor o rango del auditor—Una cantidad, o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor al evaluar la estimación puntual de la gerencia.

Rango del auditor—(véase Estimación puntual del auditor)

Riesgo de negocio—Un riesgo resultante de condiciones, eventos, circunstancias, acciones o inacciones significativas que podrían afectar adversamente la capacidad de una entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de la fijación de objetivos y estrategias inapropiados.

Estados financieros comparativos—Información comparativa donde los montos y otras revelaciones del período anterior se incluyen para comparación con los estados financieros del período actual, pero, si son auditados, se mencionan en la opinión del auditor. El nivel de información incluido en esos estados financieros comparativos es comparable con el de los estados financieros del período actual.

Información comparativa—Los montos y revelaciones incluidos en los estados financieros con respecto a uno o más períodos anteriores de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Marco de cumplimiento—(véase Marco de información financiera aplicable y Marco de propósito general)

⁵⁰ "Socio" y "firma" deben interpretarse como referencias a sus equivalentes en el sector público cuando sea relevante.

Componente—Una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de las mismas, determinada por el auditor a efectos de planificar y realizar procedimientos de auditoría en una auditoría de grupo.

Auditor del componente—Un auditor que realiza trabajo de auditoría relacionado con un componente a efectos de la auditoría de grupo. Un auditor de componente forma parte del equipo del encargo de una auditoría de grupo.

Gerencia del componente—Gerencia responsable de un componente.

Materialidad de desempeño del componente—Una cantidad establecida por el auditor para reducir el riesgo de agregación a un nivel apropiadamente bajo a efectos de planificar y realizar procedimientos de auditoría en relación con un componente.

* **Actividades de control**—Aquellas políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la gerencia se lleven a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno.

* **Entorno de control**—Incluye las funciones de gobierno y gerencia y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno y la gerencia con respecto al control interno de la entidad y su importancia en la entidad. 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 que está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de servicios.

* **Gobierno corporativo**—(véase Gobernanza)

Cifras correspondientes—Información comparativa en la que los importes y otras revelaciones del período anterior se incluyen como parte integral de los estados financieros del período actual, y están destinados a ser leídos solo en relación con los importes y otras revelaciones relacionadas con el período actual (denominadas "cifras del período actual"). El nivel de detalle presentado en los importes y revelaciones correspondientes está dictado principalmente por su relevancia para las cifras del período actual.

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

- (a) Las políticas son declaraciones de lo que se debe, o no se debe, hacer dentro de la entidad para efectuar el control. Dichas declaraciones pueden estar documentadas, explícitamente establecidas en comunicaciones o implícitas a través de acciones y decisiones.
- (b) Los procedimientos son acciones para implementar políticas.

Fecha de aprobación de los estados financieros—La fecha en la que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas relacionadas, han sido preparados y aquellos con la autoridad reconocida han afirmado que han asumido la responsabilidad de dichos estados financieros.

Fecha del informe del auditor—La fecha en que el auditor fecha el informe sobre los estados financieros.

Fecha de los estados financieros—La fecha de finalización del último período cubierto por los estados financieros.

Fecha de emisión de los estados financieros—La fecha en que el informe del auditor y los estados financieros auditados se ponen a disposición de terceros.

Deficiencia en el control interno—Existe cuando:

- (a) Un control está diseñado, implementado u operado de tal manera que no puede prevenir, o detectar y corregir, las incorrecciones en los estados financieros de manera oportuna; o
- (b) Falta un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, las incorrecciones en los estados financieros de manera oportuna.

Riesgo de detección—El riesgo de que los procedimientos realizados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten una incorrección que existe y que podría ser material, ya sea individualmente o cuando se agrega con otras incorrecciones.

Párrafo de Énfasis del Asunto—Un párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a un asunto presentado o revelado adecuadamente en los estados financieros que, a juicio del auditor, es de tal importancia que es fundamental para la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios.

* **Carta de encargo**—Términos escritos de un encargo en forma de carta.

⁵¹

Socio del encargo— El socio u otra persona designada por la firma, responsable del encargo de auditoría y su ejecución, así como del informe de auditoría emitido en nombre de la firma, y que, cuando sea necesario, cuente con la autoridad adecuada de un organismo profesional, legal o regulador.

Revisión de la calidad del encargo: evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al respecto, realizada por el revisor de la calidad del encargo y completada en la fecha del informe del encargo o antes.

Revisor de la calidad del encargo: socio, otra persona de la firma o persona externa, designada por la firma para realizar la revisión de la calidad del encargo

Equipo del encargo: todos los socios y personal que realizan el encargo de auditoría, y cualquier otra persona que realice procedimientos de auditoría en el encargo, excluyendo a los expertos externos del auditor y a los auditores internos que prestan asistencia directa en un encargo.

* Error: inexactitud involuntaria en los estados financieros, incluida la omisión de un importe o una revelación.

Incertidumbre en la estimación: susceptibilidad a una falta de precisión inherente en la medición.

* **Evaluar:** identificar y analizar las cuestiones pertinentes, incluyendo la realización de procedimientos adicionales según sea necesario, para llegar a una conclusión específica sobre un asunto. Por convención, el término «evaluación» se utiliza únicamente en relación con una serie de cuestiones, incluyendo las pruebas, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo. (Véase también «Valorar»).

Excepción: respuesta que indica una diferencia entre la información cuya confirmación se solicita, o que figura en los registros de la entidad, y la información proporcionada por la parte que la confirma.

Auditor experimentado: persona (ya sea interna o externa a la empresa) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

- (a) Los procesos de auditoría.
- (b) Las NIA para EMC y los requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- (c) El entorno empresarial en el que opera la entidad.
- (d) Cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector de la entidad.

Experto: (véase *Experto del Auditor* y *Experto de la Gerencia*).

Experiencia: habilidades, conocimientos y experiencia en un campo concreto.

Confirmación externa: evidencia de auditoría obtenida como respuesta directa por escrito al auditor por parte de un tercero (la parte confirmatoria), en formato papel, electrónico u otro medio.

Fuente de información externa: 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 una amplia gama de usuarios. Cuando la información ha sido proporcionada por una persona u organización que actúa en calidad de experto de la dirección, organización de servicios o experto del auditor, dicha persona u organización no se considera una fuente de información externa con respecto a esa información en particular.

Marco de presentación razonable: (véase Marco de información financiera aplicable y Marco de propósito general).

Estados financieros: representación estructurada de información financiera histórica, incluidas las revelaciones, destinada a comunicar los recursos económicos u obligaciones de una entidad en un momento dado, o los cambios en los mismos durante un período de tiempo, de conformidad con una norma financiera.

⁵¹ Los términos «socio del encargo», «socio» y «empresa» deben interpretarse como referidos a sus equivalentes del sector público cuando sea pertinente.

Marco de presentación de informes. El término «estados financieros» se refiere normalmente a un conjunto completo de estados financieros, tal y como se determina en los requisitos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un único estado financiero. Las revelaciones comprenden información explicativa o descriptiva, presentada según lo exigido, expresamente permitido o autorizado de otro modo por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero, en las notas o incorporada en él mediante referencias cruzadas

Empresa: un profesional independiente, una sociedad o una corporación u otra entidad de contables profesionales, o su equivalente en el sector público.

Fraude: un acto intencionado por parte de una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno, los empleados o terceros, que implica el uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

Factores de riesgo de fraude: acontecimientos o condiciones que indican un incentivo o una presión para cometer fraude o que brindan una oportunidad para cometerlo.

* **Información financiera fraudulenta:** implica declaraciones falsas intencionadas, incluidas omisiones de importes o revelaciones en los estados financieros, con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros.

* **Procedimientos adicionales:** procedimientos realizados en respuesta a los riesgos evaluados de incorrecciones materiales, incluidas pruebas de controles (si las hubiera), pruebas de detalles y procedimientos analíticos.

Estados financieros de propósito general: estados financieros preparados de acuerdo con un marco de propósito general.

Controles generales de tecnología de la información (TI): controles sobre los procesos de TI de la entidad que respaldan el funcionamiento adecuado y continuo del entorno de TI, incluyendo el funcionamiento eficaz y continuo 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 propósito general: marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

El término «marco de presentación razonable» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco y:

- (a) Reconoce explícita o implícitamente que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección facilite información más allá de la específicamente requerida por el marco; o
- (b) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección se aparte de un requisito del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones sólo sean necesarias en circunstancias extremadamente raras.

El término «marco de cumplimiento» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de los requisitos del marco, pero que no contiene los reconocimientos de (a) o (b) anteriores.

Estados financieros consolidados: estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. A efectos de la NIA para EMC, un proceso de consolidación incluye:

- (a) Consolidación, consolidación proporcional o método de puesta en equivalencia;
- (b) La presentación en estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen matriz, pero que están bajo control común o gestión común; o

La agregación de la información financiera de entidades o unidades de negocio, tales como sucursales o divisiones.

* **Consulta:** la consulta consiste en buscar información de personas con conocimientos, tanto financieros como no financieros, dentro o fuera de la entidad.

Función de auditoría interna: función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento y consultoría diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobernanza, gestión de riesgos y control interno de la entidad.

* **Audidores internos:** personas que llevan a cabo las actividades de la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o a una función similar.

* **Control interno:** el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno, la gestión y demás personal para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de los objetivos de una entidad en lo que respecta a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables. El término «controles» se refiere a cualquier aspecto de uno o varios de los 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 leyes y reglamentos): actos de omisión o comisión por parte de la entidad, ya sean intencionados o no, que contravienen las leyes o reglamentos vigentes. Dichos actos incluyen las transacciones realizadas por la entidad, en su nombre o en su representación, por los responsables del gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye la conducta indebida personal (no relacionada con las actividades comerciales de la entidad) de los responsables del gobierno, la gestión o los empleados de la entidad.

Falta de respuesta: el hecho de que la parte confirmatoria no responda, o no responda completamente, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

* **Observación:** consiste en observar un proceso o procedimiento realizado por otros, por ejemplo, la observación por parte del auditor del recuento de inventario por parte del personal de la entidad, o de la realización de actividades de control.

Saldos iniciales: los saldos de las cuentas que existen al comienzo del período. Los saldos iniciales se basan en los saldos finales del período anterior y reflejan los efectos de las transacciones y eventos de períodos anteriores y las políticas contables aplicadas en el período anterior. Los saldos iniciales también incluyen asuntos que deben divulgarse y que existían al comienzo del período, como contingencias y compromisos.

Otra información: información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y el informe del auditor sobre los mismos) incluida en el informe anual de una entidad.

Párrafo «Otros asuntos»: párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a un asunto distinto de los presentados o divulgados en los estados financieros que, a juicio del auditor, es relevante para la comprensión de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor por parte de los usuarios.

Resultado de una estimación contable: importe monetario real que resulta de la resolución de las transacciones, eventos o condiciones subyacentes abordados por la estimación contable.

Socio: cualquier persona con autoridad para vincular a la empresa con respecto a la prestación de servicios profesionales.

Importancia relativa del rendimiento: el importe o importes fijados por el auditor por debajo de la importancia relativa de los estados financieros en su conjunto para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que el total de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa de los estados financieros en su conjunto. Si procede, la materialidad del rendimiento también se refiere al importe o importes fijados por el auditor por debajo del nivel o niveles de materialidad para clases específicas de transacciones, saldos contables o divulgaciones.

Personal: socios y empleados de la firma.

Generalizado: término utilizado, en el contexto de las incorrecciones, para describir los efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones o los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones, si las hubiera, que no se detectan debido a la imposibilidad de obtener pruebas de auditoría suficientes y adecuadas. Los efectos generalizados sobre los estados financieros son aquellos que, a juicio del auditor

- (a) No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (b) Si se limitan a ellos, representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- (c) Si se limitan a ellos, representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

Población: el conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea extraer conclusiones.

Solicitud de confirmación positiva: solicitud de que la parte confirmatoria responda directamente al auditor indicando si está de acuerdo o en desacuerdo con la información contenida en la solicitud, o proporcionando la información solicitada.

* **Profesional:** contable profesional que ejerce en el ámbito público.

Condiciones previas para una auditoría: el uso por parte de la dirección de un marco de información financiera aceptable en la preparación de los estados financieros y el acuerdo de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a la premisa sobre la que se lleva a cabo la auditoría.

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

Premisa, relacionada con las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los encargados del gobierno, sobre la que se lleva a cabo una auditoría: que la dirección y, cuando proceda, los encargados del gobierno hayan reconocido y comprendido que tienen las siguientes responsabilidades, que son fundamentales para la realización de una auditoría de conformidad con la NIA para EMC. Es decir, la responsabilidad:

- (a) De la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel;
- (b) Para el control interno que la dirección y, en su caso, los encargados de la gobernanza determinen que es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error; y
- (c) Para proporcionar al auditor:
 - (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, como registros, documentación y otros asuntos;
 - (ii) Información adicional que el auditor pueda solicitar a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, a efectos de la auditoría; y
 - (iii) Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las que el auditor considere necesario obtener pruebas de auditoría.

En el caso de un marco de presentación razonable, el apartado (a) anterior puede reformularse como «para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera» o «para la preparación de estados financieros que ofrezcan una imagen fiel y razonable de conformidad con el marco de información financiera».

La «premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los encargados de la gobernanza, sobre la que se lleva a cabo una auditoría» también puede denominarse «premisa».

* **Contador profesional**⁵²—persona física que es miembro de un organismo miembro de la IFAC.

* **Contador profesional en la práctica pública**⁵³—A contador profesional, independientemente de su clasificación funcional (por ejemplo, auditoría, impuestos o consultoría) en una firma que presta servicios profesionales. Este término también se utiliza para referirse a una firma de contadores públicos profesionales en ejercicio.

Juicio profesional: la aplicación de la formación, los conocimientos y la experiencia pertinentes, en el contexto que proporcionan las normas de auditoría, contabilidad y ética, para tomar decisiones informadas sobre las medidas adecuadas en las circunstancias del encargo de auditoría

Escepticismo profesional: actitud que incluye una mente inquieta, estar alerta a las condiciones que puedan indicar posibles inexactitudes debidas a errores o fraudes, y una evaluación crítica de las pruebas.

Normas profesionales: Norma Internacional de Auditoría para la Auditoría de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para LCE) y requisitos éticos pertinentes.

* **Sector público:** gobiernos nacionales, gobiernos regionales (por ejemplo, estatales, provinciales, territoriales), gobiernos locales (por ejemplo, municipales) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, agencias, juntas, comisiones y empresas).

Garantía razonable (en el contexto de los encargos de auditoría): un nivel de garantía alto, pero no absoluto.

⁵² Según se define en el Código IESBA

⁵³ Según se define en el Código IESBA

* **Recálculo:** consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros.

Parte vinculada: una parte que es:

- (a) Una parte vinculada según se define en el marco de información financiera aplicable; o
- (b) Cuando el marco de información financiera aplicable establece requisitos mínimos o nulos para las partes vinculadas: Cuando el marco de información financiera aplicable establezca requisitos para las partes relacionadas:
 - (i) Una persona u otra entidad que tiene control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios, sobre la entidad informante;
 - (ii) Otra entidad sobre la que la entidad informante tiene control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; o
 - (iii) Otra entidad que está bajo control común con la entidad informante por tener:
 - a. Propiedad controladora común;
 - b. Propietarios que son familiares cercanos; o
 - c. Gestión clave común.

Sin embargo, las entidades que están bajo control común de un estado (es decir, un gobierno nacional, regional o local) no se consideran relacionadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos en medida significativa entre sí.

Afirmaciones relevantes: una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o divulgación es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente).

Requisitos éticos relevantes: principios de ética profesional y requisitos éticos aplicables a los contables profesionales cuando realizan el encargo de auditoría. Los requisitos éticos relevantes suelen comprender las disposiciones del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (Código del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, relacionadas con las auditorías de estados financieros, junto con los requisitos nacionales que son más restrictivos.

* **Reejecución:** la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o controles que se realizaron originalmente como parte de los controles internos de la entidad.

Riesgos derivados del uso de las tecnologías de la información: susceptibilidad de los controles de procesamiento de la información a un diseño o funcionamiento ineficaz, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o funcionamiento ineficaz de los controles en los procesos de tecnologías de la información de la entidad (véase Entorno de tecnologías de la información).

Riesgo de incorrecciones materiales: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la auditoría. Este riesgo consta de dos componentes, que se describen a continuación a nivel de afirmación:

- (a) **Riesgo inherente:** la susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacción, saldo contable o divulgación a una inexactitud que podría ser significativa, ya sea individualmente o cuando se agrega a otras inexactitudes, antes de considerar cualquier control relacionado.
- (b) **Riesgo de control:** el riesgo de que una incorrección que pudiera producirse en una afirmación sobre una clase de transacción, saldo contable o divulgación y que pudiera ser significativa, ya sea individualmente o cuando se agrega a otras incorrecciones, no sea prevenida, detectada y corregida de manera oportuna 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 sea diferente de la conclusión que se obtendría si se sometiera a todo el conjunto a la misma auditoría. El riesgo de muestreo puede dar lugar a dos tipos de conclusiones erróneas:

- (a) En el caso de una prueba de controles, que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalles, que no existe una inexactitud significativa cuando en realidad sí la hay. El auditor se preocupa principalmente por este tipo de conclusiones erróneas porque afectan a la eficacia de la auditoría y son más propensas a dar lugar a una opinión de auditoría inadecuada.

- (b) En el caso de una prueba de controles, que los controles sean menos eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalles, que exista una inexactitud material cuando en realidad no la hay. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría, ya que normalmente conlleva un trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

Unidad de muestreo: los elementos individuales que constituyen una población.

Auditor de servicios: auditor que, a petición de la organización de servicios, proporciona un informe de garantía sobre los controles de una organización de servicios.

Organización de servicios: organización externa (o segmento de una organización externa) que presta servicios a entidades usuarias que son relevantes para el proceso de preparación de los estados financieros de una entidad usuaria.

* **Importancia relativa:** importancia relativa de un asunto, considerada en su contexto. La importancia de un asunto es juzgada por el profesional en el contexto en el que se está considerando. Esto podría incluir, por ejemplo, la perspectiva razonable de que cambie o influya en las decisiones de los usuarios previstos del informe del profesional; o, como otro ejemplo, cuando el contexto es un juicio sobre si informar de un asunto a los responsables del gobierno, si el asunto sería considerado importante por ellos en relación con sus funciones. La importancia puede considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre el objeto y los intereses expresados por los usuarios o destinatarios previstos.

Clase significativa de transacciones, saldo de cuentas o divulgación: una clase de transacciones, saldo de cuentas o revelación para la que existe una o más afirmaciones relevantes.

Deficiencia significativa en el control interno: una deficiencia o combinación de deficiencias en el control interno que, según el criterio profesional del auditor, es lo suficientemente importante como para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad.

Riesgo significativo: un riesgo identificado de incorrección material:

- (a) Para la cual la evaluación del riesgo inherente está cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente debido a la importancia de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección y la magnitud de la incorrección potencial en caso de que ocurra; o
- (b) Que debe tratarse como un riesgo significativo de acuerdo con los requisitos de la NIA para EMC.

Estados financieros con fines especiales—Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de fines especiales.

Marco de fines especiales—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 presentación razonable o un marco de cumplimiento.

Muestreo estadístico—Un enfoque de muestreo que tiene las siguientes características:

- (a) Selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
- (b) El uso de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluida la medición del riesgo de muestreo. Un enfoque de muestreo que no tiene las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.

Estratificación—El proceso de dividir una población en subpoblaciones, cada una de las cuales es un grupo de unidades de muestreo que tienen características similares (a menudo valor monetario).

Hechos posteriores—Hechos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, y hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe del auditor.

Procedimiento sustantivo—Un procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales a nivel de aseveración. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- (a) Pruebas de detalles (de clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones); y
- (b) Procedimientos analíticos sustantivos.

Suficiencia (de evidencia de auditoría): La medición de la cantidad de evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria se ve afectada por la evaluación del auditor de los riesgos de incorrección material y también por la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Sistema de control interno—El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno, la dirección y otro personal, para proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de una entidad con respecto a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

* **Prueba**—La aplicación de procedimientos a algunos o todos los elementos de una población.

Pruebas de controles—Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones materiales a nivel de aseveración.

Los responsables del gobierno—La(s) persona(s) u organización(es) (por ejemplo, un fiduciario corporativo) con responsabilidad de supervisar la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Esto incluye la supervisión del proceso de presentación de informes financieros. Para algunas entidades en algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno pueden incluir personal de dirección, por ejemplo, miembros ejecutivos de una junta de gobierno de una entidad del sector privado o público, o un propietario-gerente.

Incorrección tolerable—Una cantidad monetaria establecida por el auditor con respecto a la cual el auditor busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que la cantidad monetaria establecida por el auditor no es excedida por la incorrección real en la población.

Tasa de desviación tolerable—Una tasa de desviación de los procedimientos de control interno prescritos establecida por el auditor con respecto a la cual el auditor busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que la tasa de desviación establecida por el auditor no es excedida por la tasa de desviación real en la población.

Incorrecciones no corregidas—Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la auditoría y que no han sido corregidas.

Opinión no modificada—La opinión expresada por el auditor cuando el auditor concluye que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Entidad usuaria—Una entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros están siendo auditados.

Prueba de recorrido (o Recorrido)—Implica el seguimiento de unas pocas transacciones a través del sistema de información financiera.

Manifestación escrita—Una declaración escrita de la dirección proporcionada al auditor para confirmar ciertos asuntos o para respaldar otra evidencia de auditoría. Las manifestaciones escritas en este contexto no incluyen los estados financieros, las aseveraciones contenidas en ellos, o los libros y registros de respaldo.

Carta de Compromiso Ilustrativa

La siguiente es una carta de compromiso ilustrativa para una auditoría de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con [marco de información financiera aplicable]. Esta carta no es autoritativa, sino que pretende ser únicamente una guía que puede utilizarse junto con las consideraciones descritas en las NIA para las EMC. Deberá adaptarse a los requisitos y circunstancias individuales. Está redactada para referirse a la auditoría de estados financieros para un único período de informe y requeriría adaptación si se pretende o se espera que se aplique a auditorías recurrentes (véase el párrafo 4.4.2).

Al representante apropiado de la gerencia o a los encargados del gobierno de ABC Company:⁵⁴[El objetivo y el alcance de la auditoría]

Usted⁵⁵ ha solicitado que auditemos los estados financieros de ABC Company, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados integrales, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmar nuestra aceptación y nuestra comprensión de este encargo de auditoría mediante esta carta.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sea debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que incluya nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es una garantía de que una auditoría realizada de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) siempre detectará una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, se podría esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de estos estados financieros.

[Las responsabilidades del auditor]

Realizaremos nuestra auditoría de acuerdo con la NIA para EMC. La NIA para EMC requiere que cumplamos con los requisitos éticos. Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA para EMC, ejercemos nuestro juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, ya sea debido a fraude o error, diseñamos y realizamos procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de un fraude es mayor que el de una que resulte de un error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones intencionales, tergiversaciones o la anulación del control interno.
- Comprender el control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Sin embargo, le comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que hayamos identificado durante la auditoría.
- Evaluar la idoneidad de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y las revelaciones relacionadas hechas por la administración.
- Concluir sobre la idoneidad del uso por parte de la administración del principio de negocio en marcha y, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como una empresa en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, estamos obligados a llamar la atención en nuestro informe de auditoría sobre las revelaciones relacionadas en los estados financieros o, si dichas revelaciones son inadecuadas, a modificar nuestra opinión.

⁵⁴ Los destinatarios y las referencias en la carta serían los apropiados según las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción pertinente.

⁵⁵ A lo largo de esta carta, las referencias a "usted", "nosotros", "nos", "la dirección", "los encargados del gobierno" y "el auditor" se utilizarían o modificarían según corresponda en las circunstancias.

Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, eventos o condiciones futuras pueden causar que la Compañía deje de operar como un negocio en marcha.

- Evaluamos la presentación, estructura y contenido generales de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logre una presentación justa.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes del control interno, existe un riesgo inevitable de que algunas incorrecciones materiales no sean detectadas, incluso si la auditoría se planifica y realiza correctamente de acuerdo con las NIA para las EMC.

*[Las responsabilidades de la dirección y la identificación del marco de información financiera aplicable]*⁵⁶

Nuestra auditoría se realizará sobre la base de que [la dirección, y cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad]⁵⁷ reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad:

- (a) De la preparación [y presentación fiel] de los estados financieros de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable];⁵⁸
- (b) Para el control interno que [la gerencia] determine necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, ya sea por fraude o error; y
- (c) De proporcionarnos:
 - (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, como registros, documentación y otros asuntos;
 - (ii) Información adicional que podamos solicitar a [la gerencia] para fines de la auditoría; y
 - (iii) Acceso sin restricciones a las personas dentro de la entidad de quienes determinemos que es necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la gerencia, y cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad], una confirmación escrita sobre las manifestaciones que se nos hayan hecho en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena cooperación de su personal durante nuestra auditoría. [Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos de honorarios, facturación y otros términos específicos, según corresponda.] [Informes]

[Insertar la referencia apropiada a la forma y contenido esperados del informe del auditor, incluyendo, si es aplicable, la información sobre otra información.]

La forma y el contenido de nuestro informe pueden necesitar ser modificados a la luz de nuestros hallazgos de auditoría.

Por favor, firme y devuelva la copia adjunta de esta carta para indicar su reconocimiento y acuerdo con los arreglos para nuestra auditoría de los estados financieros, incluyendo nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ & Co.

Reconocido y acordado en nombre de ABC Company por

⁵⁶ A los efectos de esta carta de encargo ilustrativa, se asume que el auditor no ha determinado que la ley o la regulación prescriban esas responsabilidades en términos apropiados; por lo tanto, se utilizan las descripciones del párrafo 4.2.1(b) de esta norma)

⁵⁷ Utilice la terminología apropiada en las circunstancias. Según corresponda a las circunstancias.

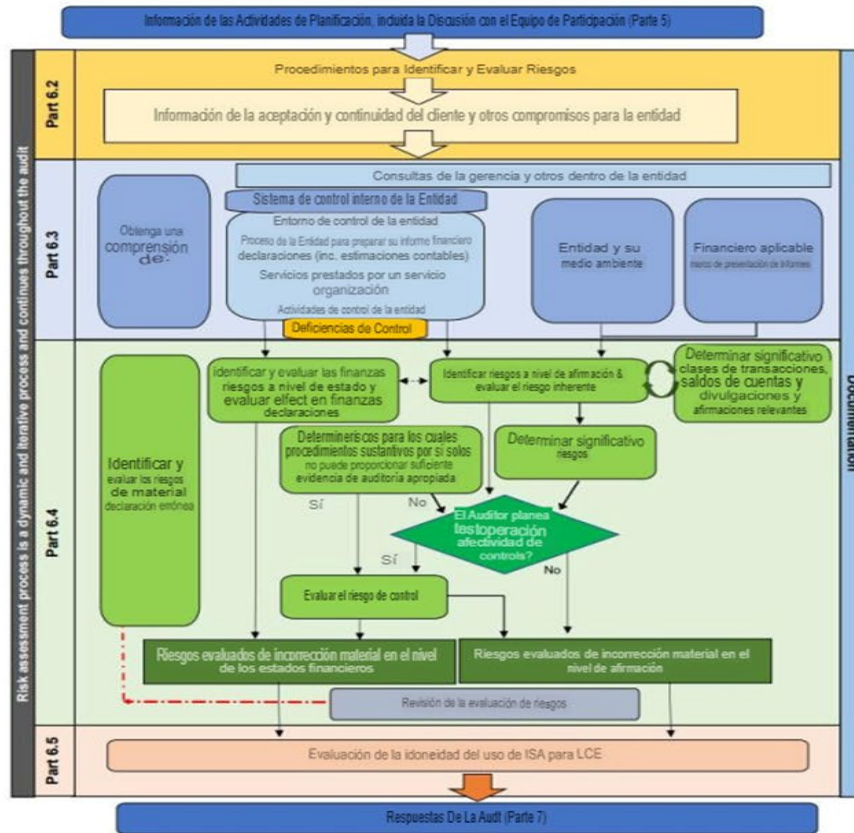
⁵⁸ "O, si es apropiado, "Para la preparación de estados financieros que presenten una imagen fiel de acuerdo con [el marco de información financiera aplicable]"

(firmado)

.....

Nombre y Título Fecha

Identificación y Evaluación de los Riesgos de Incorrección Material (Parte 6)



NIA PARA EMC

Factores de Riesgo de Fraude

Los factores de riesgo de fraude que se exponen a continuación son ejemplos de factores a los que pueden enfrentarse los auditores durante una auditoría de entidades menos complejas. Los ejemplos se presentan por separado para los dos tipos de fraude: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos.

Los factores de riesgo se clasifican además en función de las tres condiciones generalmente presentes cuando se producen errores materiales debidos a fraude:

(a) incentivos/presiones, (b) oportunidades, y (c) actitudes/racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, son solo ejemplos y, en consecuencia, 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 importancia en entidades de diferentes tamaños o con diferentes características o circunstancias de propiedad. Además, el orden de los ejemplos de factores de riesgo proporcionados no pretende reflejar su importancia relativa o frecuencia de ocurrencia.

Factores de Riesgo Relacionados con Errores Derivados de Información Financiera Fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con errores derivados de información financiera fraudulenta.

Incentivos/Presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ven amenazadas por las condiciones económicas, industriales o operativas de la entidad, como (o según lo indicado por):

- Disminuciones significativas en la demanda de los clientes o aumento de las quiebras empresariales en la industria o en la economía en general.
- Alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de márgenes decrecientes.
- Pérdidas operativas que causan la amenaza de bancarrota o ejecución hipotecaria.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes de las operaciones o una incapacidad para generar flujos de efectivo de las operaciones.

Existe presión para que la gerencia cumpla con los requisitos o expectativas de terceros debido a:

- Presión para renovar u obtener financiación adicional, o para cumplir con los requisitos de pago de deuda o convenios de deuda y, por lo tanto, para exagerar el rendimiento o la posición con el fin de demostrar rentabilidad y viabilidad a largo plazo.
- Presión para subestimar los ingresos con el fin de reducir las obligaciones fiscales.

Oportunidades

Oportunidades para participar en información financiera fraudulenta que pueden surgir de lo siguiente:

- Transacciones con partes relacionadas que no son en el curso ordinario de los negocios o con entidades relacionadas no auditadas o auditadas por otra firma.
- El dominio de la gerencia por una sola persona o un pequeño grupo (en un negocio no administrado por el propietario) sin controles compensatorios.
- El sistema de control interno es deficiente como resultado de lo siguiente:
 - Segregación limitada de funciones o controles antifraude (por ejemplo, líneas directas de fraude)
 - Participación inadecuada de la gerencia en las operaciones u otras actividades que puedan ayudar a la gerencia a prevenir o detectar errores en la información contable, o a identificar controles que no están funcionando según lo previsto.
 - Sistemas contables y de información que no son efectivos, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes/Racionalizaciones

- Mala comunicación, implementación, apoyo o aplicación de los valores o estándares éticos de la entidad por parte de la gerencia, o la comunicación de valores o estándares éticos inapropiados.
- El propietario-gerente no hace distinción entre transacciones personales y comerciales.
- Disputa entre accionistas en una entidad de capital cerrado.
- Intentos recurrentes por parte de la gerencia o los propietarios de justificar contabilidad marginal o inapropiada basándose en la materialidad o para ayudar a la empresa a sobrevivir.
- La relación entre la gerencia y el auditor actual o predecesor está tensa por disputas, demandas irrazonables al auditor, restricciones en el acceso a personas o información, o comportamiento dominante de la gerencia.

Factores de Riesgo Derivados de Errores Debidos a la Apropiación Indevida de Activos

Algunos de los factores de riesgo relacionados con errores derivados de informes financieros fraudulentos también pueden estar presentes cuando ocurren errores derivados de la apropiación indebida de activos, lo cual a menudo es un fraude común en entidades menos complejas. Por ejemplo, pueden existir deficiencias en el control interno cuando existen errores debidos a informes financieros fraudulentos o a la apropiación indebida de activos. Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con errores derivados de la apropiación indebida de activos.

Incentivos/Presiones

- Las obligaciones financieras personales pueden crear presión sobre la gerencia o los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles de robo para apropiarse indebidamente de esos activos.
- Las relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles de robo pueden motivar a esos empleados a apropiarse indebidamente de esos activos. Por ejemplo:
- Despidos de empleados conocidos o anticipados.
- Cambios recientes o anticipados en los planes de compensación o beneficios para empleados.
- Ascensos, compensaciones u otras recompensas inconsistentes con las expectativas.

Oportunidades

Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida:

- Grandes cantidades de efectivo en mano o procesado.
- Artículos de inventario de tamaño pequeño, de alto valor o de alta demanda.
- Activos fijos de tamaño pequeño, comercializables o que carecen de identificación observable de propiedad.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar la susceptibilidad a la apropiación indebida de esos activos. Por ejemplo, la apropiación indebida de activos puede ocurrir porque existe lo siguiente:

- Segregación de funciones o controles independientes inadecuados.
- Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).
- Mantenimiento de registros o salvaguardas físicas inadecuadas sobre efectivo, inventario o activos fijos.
- Falta de vacaciones obligatorias para los empleados que realizan funciones clave de control.
- Comprensión inadecuada de la tecnología de la información por parte de la gerencia.

Actitudes/Racionalizaciones

- Desprecio por la necesidad de monitorear o reducir los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.

- Ignorar el control interno al anular los controles existentes o al no tomar las medidas correctivas adecuadas ante malversaciones conocidas, incluido el hurto menor.
- Comportamiento que indica disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe el empleado.

Afirmaciones

Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, el auditor de entidades menos complejas (EMC) puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen a continuación o puede expresarlas de manera diferente siempre que se hayan cubierto todos los aspectos que se describen a continuación. El auditor puede optar por combinar las afirmaciones sobre clases de transacciones y eventos, y revelaciones relacionadas, con las afirmaciones sobre saldos de cuentas y revelaciones relacionadas.

Un auditor de una EMC puede utilizar las siguientes afirmaciones al considerar los diferentes tipos de posibles incorrecciones que pueden ocurrir. Las afirmaciones pueden clasificarse en las siguientes categorías:

Afirmaciones sobre Clases de Transacciones y Eventos, y Revelaciones Relacionadas, para el Período Bajo Auditoría

- Ocurriencia—las transacciones y eventos que se han registrado o revelado han ocurrido, y dichas transacciones y eventos pertenecen a la entidad.
- Integridad—todas las transacciones y eventos que deberían haberse registrado se han registrado, y todas las revelaciones relacionadas que deberían haberse incluido en los estados financieros se han incluido.
- Exactitud—los montos y otros datos relacionados con las transacciones y eventos registrados se han registrado apropiadamente, y las revelaciones relacionadas se han medido y descrito apropiadamente.
- Corte—las transacciones y eventos se han registrado en el período contable correcto.
- Clasificación—las transacciones y eventos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- Presentación—las transacciones y eventos se agregan o desagregan apropiadamente y se describen claramente, y las revelaciones relacionadas son relevantes y comprensibles en el contexto de los requisitos del marco de información financiera aplicable.

Afirmaciones sobre saldos de cuentas, y revelaciones relacionadas, al cierre del período

- Existencia—los activos, pasivos y participaciones en el patrimonio existen.
- Derechos y obligaciones—la entidad posee o controla los derechos sobre los activos, y los pasivos son las obligaciones de la entidad.
- Integridad—todos los activos, pasivos y participaciones en el patrimonio que deberían haberse registrado se han registrado, y todas las revelaciones relacionadas que deberían haberse incluido en los estados financieros se han incluido.
- Exactitud, valoración y asignación—los activos, pasivos y participaciones en el patrimonio se han incluido en los estados financieros por los montos apropiados y cualquier ajuste de valoración o asignación resultante se ha registrado apropiadamente, y las revelaciones relacionadas se han medido y descrito apropiadamente.
- Clasificación—los activos, pasivos y participaciones en el patrimonio se han registrado en las cuentas apropiadas.
- Presentación—los activos, pasivos y participaciones en el patrimonio se agregan o desagregan apropiadamente y se describen claramente, y las revelaciones relacionadas son relevantes y comprensibles en el contexto de los requisitos 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 ocurrir en las revelaciones no directamente relacionadas con las clases de transacciones, eventos o saldos de cuentas registrados.

Ejemplos de Factores que Influyen en el Tamaño de la Muestra para Pruebas de Control y Pruebas de Detalle

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para las pruebas de control. Estos factores, que deben considerarse en conjunto, presuponen que el auditor no modifica la naturaleza ni el momento de realización de las pruebas de control ni el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados.

Factor que Influye en el Tamaño de la Muestra para Pruebas de Controles	Efecto sobre el tamaño de la muestra
Un aumento en el grado en que la evaluación de riesgos del auditor tiene en cuenta los planes para probar el funcionamiento de la eficacia de los controles	Incrementar
Un aumento en la tasa tolerable de desviación	Disminuir
Un aumento en la tasa de desviación esperada de la población que se va a evaluar	Incrementar
Un aumento en el nivel de seguridad deseado por el auditor de que la tasa de desviación tolerable no sea excedida por la tasa de desviación real en la población	Incrementar
Un aumento en el número de unidades de muestreo en la población	Efecto insignificante

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para las pruebas de detalle. Estos factores, que deben considerarse en conjunto, presuponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de control ni modifica la naturaleza o el calendario de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados.

Factor que Influye en el Tamaño de la Muestra para Pruebas de Detalles	Efecto sobre el tamaño de la muestra
Un aumento en la evaluación del auditor del riesgo de incorrección material.	Incrementar
Un aumento en el uso de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminuir
Un aumento en el nivel de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección tolerable no se ve superada por la incorrección real en la población.	Incrementar
Un aumento en la incorrección tolerable.	Disminuir
Un aumento en la cantidad de incorrección que el auditor espera encontrar en la población.	Incrementar
Estratificación de la población cuando corresponda.	Disminuir
El número de unidades de muestreo en la población.	Efecto insignificante

Carta de Representación Ilustrativa

La siguiente carta ilustrativa incluye las manifestaciones escritas requeridas por la Parte 8.6 de las NIA para la RMC. En esta ilustración, se asume que el requisito de obtener una manifestación escrita relacionada con la continuidad de la actividad no es relevante y que no existen excepciones a las manifestaciones escritas solicitadas. Si existieran excepciones, las manifestaciones deberían modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la Entidad)

(Al Auditor)

(Fecha)

Esta carta de representación se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de ABC Company para el año terminado el 31 de diciembre de 20XX con el propósito de expresar una opinión sobre si los estados financieros se presentan de manera justa, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel y verdadera) de acuerdo con [marco de información financiera aplicable].

Confirmamos que:

Estados Financieros

- Hemos cumplido con nuestras responsabilidades, según lo establecido en los términos del contrato de auditoría con fecha [insertar fecha], para la preparación de los estados financieros de acuerdo con [marco de información financiera aplicable]; en particular, los estados financieros se presentan de manera justa (o dan una imagen fiel y verdadera) de acuerdo con el mismo.
- Los métodos, los datos y los supuestos significativos utilizados para realizar las estimaciones contables, y sus revelaciones relacionadas, son apropiados para lograr un reconocimiento, medición o revelación que sea razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- Las relaciones y transacciones con partes relacionadas se han contabilizado y revelado adecuadamente de acuerdo con los requisitos de [marco de información financiera aplicable].
- Todos los eventos posteriores a la fecha de los estados financieros y para los cuales [marco de información financiera aplicable] requiere ajuste o revelación han sido ajustados o revelados.
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, tanto individualmente como en su conjunto, para los estados financieros en su totalidad. Se adjunta a la carta de representación una lista de las incorrecciones no corregidas.
- Cualquier litigio y reclamación real o posible cuyos efectos deban considerarse al preparar los estados financieros se contabilizan y revelan de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- [Cualquier otro asunto que el auditor considere apropiado.]

Información Proporcionada

- Le hemos proporcionado:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento que es relevante para la preparación de los estados financieros, como registros, documentación y otros asuntos;
 - Información adicional que nos ha solicitado para fines de la auditoría; y
 - Acceso irrestricto a las personas dentro de la entidad de quienes usted determinó que era necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.

- Le hemos revelado los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan contener errores materiales como resultado de fraude.
- Le hemos revelado toda la información en relación con fraude o sospecha de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e involucra a:
 - La gerencia;
 - Empleados que tienen roles significativos en el control interno; o
 - Otros donde el fraude podría tener un efecto material en los estados financieros.
- Le hemos revelado toda la información en relación con alegaciones de fraude, o sospecha de fraude, que afectan los estados financieros de la entidad comunicadas por empleados, exempleados, analistas, reguladores u otros.
- Le hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de leyes o regulaciones cuyos efectos deben considerarse al preparar los estados financieros.
- Le hemos revelado todos los litigios y reclamaciones reales o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse al preparar los estados financieros.
- Le hemos revelado la identidad de las partes relacionadas de la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tenemos conocimiento.
- [Cualquier otro asunto que el auditor considere necesario.]

Dirección

Dirección

MODIFICACIONES DE CONFORMIDAD QUE SURGEN DE LA NIA PARA EMC

Nota: Las siguientes son modificaciones de conformidad con otras Normas Internacionales como resultado de la aprobación de la NIA para EMC. Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que la NIA para EMC y se muestran con cambios marcados con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que se modifican. Los números de las notas al pie de estas modificaciones no se corresponden con las Normas Internacionales modificadas, por lo que se debe hacer referencia a dichas Normas.

PREFACIO DEL MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES SOBRE GESTIÓN DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ASEGURAMIENTOS Y SERVICIOS RELACIONADOS

...

La Autoridad Vinculada a las Normas Internacionales Emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

5. Las normas internacionales que deben aplicarse en la auditoría 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), que solo se puede aplicar de conformidad con el prefacio y la autoridad establecida en la NIA para EMC.

...

9. Las NIA, las NIA para EMC, las NISR, las NIEA y las NIEA se denominan colectivamente Normas de compromiso del IAASB.

...

Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas

11A. La NIA para EMC se elabora en el contexto de una auditoría de estados financieros de una entidad menos compleja realizada por un auditor independiente.

La autoridad de la NIA para EMC se establece en el Prefacio y la Parte A de la norma.

...

Material no Autorizado

...

Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría

21. Las Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría (NPIA) no imponen requisitos adicionales a los auditores más allá de los incluidos en las NIA o en la NIA para la EMC, ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA, o la NIA para la EMC, relevantes para la auditoría. Las IAPN ofrecen asistencia práctica a los auditores. Su objetivo es que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales o utilizadas en el desarrollo del material nacional correspondiente. También proporcionan material que las empresas pueden utilizar en el desarrollo de sus programas de formación y orientación interna.

...

NGC 1 GESTIÓN DE CALIDAD PARA FIRMAS QUE REALIZAN AUDITORÍAS Y REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, Y OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

...

Aplicación y Otro Material Explicativo

Alcance de esta NIGC (Ref.: Párrafos 3-4)

A1. Otros pronunciamientos del IAASB, incluyendo la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC), la NIER 2400 (Revisada)⁵⁹ y la NIEA 3000 (Revisada),⁶⁰ también establecen requisitos para el socio del encargo en relación con la gestión de la calidad a nivel del encargo.

...

Autoridad de esta NIGC (Ref.: Párrafos 12)

...

A8. Cuando es necesario, la aplicación y otro material explicativo proporcionan una mayor explicación de los requisitos y orientación para llevarlos a cabo. En particular, puede:

- Explicar con mayor precisión lo que un requisito significa o pretende cubrir; e
- Incluir ejemplos que ilustren cómo podrían aplicarse los requisitos.

Si bien dicha orientación no impone en sí misma un requisito, es relevante para la correcta aplicación de los requisitos. La aplicación y otro material explicativo también pueden proporcionar información de antecedentes sobre asuntos abordados en esta NIGC. En ciertos casos, se incluyen referencias a NIC individuales. Si el encargo de auditoría se realiza de acuerdo con la NIC para EMC, la NIC para EMC también puede abordar asuntos relacionados en el contexto de una auditoría de los estados financieros de una entidad menos compleja, pero estos no se referencian en esta NIGC. Cuando sea apropiado, se incluyen consideraciones adicionales específicas para las organizaciones de auditoría del sector público dentro de la aplicación y otro material explicativo. Estas consideraciones adicionales ayudan en la aplicación de los requisitos de esta NIGC. Sin embargo, no limitan ni reducen la responsabilidad de la firma de aplicar y cumplir con los requisitos de esta NIGC.

...

Desempeño del Trabajo;

...

Documentación del Encargo (Ref.: Párrafos 31(f))

A83. La legislación, los reglamentos o las normas profesionales pueden prescribir los plazos para completar la elaboración de los archivos finales del encargo para tipos específicos de encargos. Cuando no se prescriban dichos plazos en la legislación o los reglamentos, la firma podrá determinarlos. En el caso de encargos realizados conforme a las NIA, las NIA para la EMC o las NIEA, un plazo adecuado para completar la elaboración del archivo final del encargo no suele superar los 60 días a partir de la fecha del informe del encargo.

...

A85. La ley, la normativa o las normas profesionales pueden prescribir los períodos de retención de la documentación de los encargos. Si los períodos de retención no están prescritos, la firma puede considerar la naturaleza de los encargos realizados por la firma y las circunstancias de la firma, incluyendo si la documentación del encargo es necesaria para proporcionar un registro de asuntos de importancia continua para futuros encargos. En el caso de encargos realizados bajo las NIA, la NIA para EMC o las NIEA, la retención

⁵⁹ Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos*

⁶⁰ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento Distintos de la Auditoría o Revisión de Información Financiera Histórica*

El período no suele ser inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de encargo o, si es posterior, la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo, cuando corresponda.

...

NIGC 2, REVISIONES DE CALIDAD DEL ENCARGO.

Introducción

...

Autoridad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene el objetivo de la firma al seguir esta NIGC, y los requisitos diseñados para permitir que la firma y el revisor de calidad del encargo cumplan con ese objetivo declarado. Además, esta NIGC contiene orientación relacionada en forma de material de aplicación y otro material explicativo y material introductorio que proporciona contexto relevante para una comprensión adecuada de esta NIGC, y definiciones. La NIGC 1 explica los términos objetivo, requisitos, material de aplicación y otro material explicativo, material introductorio y definiciones. (Ref.: Párrafo A0A)

...

Aplicación y Otro Material Explicativo

Autoridad de esta NIGC (Ref.: Párrafos 10)

A0A. La aplicación y otro material explicativo también pueden proporcionar información de antecedentes sobre asuntos abordados en esta NIGC. En ciertos casos, se incluyen referencias a Normas Internacionales de Auditoría (NIA) individuales. Si el encargo de auditoría se lleva a cabo de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC), la NIA para EMC también puede abordar asuntos relacionados en el contexto de una auditoría de los estados financieros de una entidad menos compleja, pero estos no se referencian en esta NIGC.

...

Realización de la Revisión de Calidad del Encargo (Ref.: Párrafos 24-27)

Responsabilidades del Socio del Encargo en Relación con la Revisión de Calidad del Encargo (Ref.: Párrafo 24(b))

- A25. La NIA 220 (Revisada)⁶¹ establece los requisitos para el socio del encargo en los encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de control de calidad del encargo, incluyendo:
- Determinar que se ha nombrado a un revisor de control de calidad del encargo;
 - Cooperar con el revisor de control de calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
 - Discutir los asuntos significativos y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y
 - No fechar el informe del auditor hasta la finalización de la revisión de control de calidad del encargo.

...

NIEA 3000 (REVISADA), ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE AUDITORÍAS O REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

⁶¹ ~~Norma Internacional de Auditoría~~ (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la Calidad de una Auditoría de Estados Financieros*, párrafo 36

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIA) trata de los encargos de aseguramiento distintos de las auditorías o revisiones de información financiera histórica. ~~en~~ Las auditorías de información financiera histórica 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 información financiera histórica se tratan en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), respectivamente. (Ref.: Párrafos A21–A22)

...

NIER 2400 (REVISADA), ENCARGOS PARA REVISAR ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

...

Requerimientos

...

En el Informe del Profesional Ejerciente

86. Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y, en consecuencia, el profesional no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros; (Ref.: Párrafos A124–A127, A148, A150)

...

- (g) Una descripción de una revisión de estados financieros y sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref.: Párrafo A134)
- (i) Un encargo de revisión bajo esta NIER es un encargo de aseguramiento limitado;
 - (ii) El profesional realiza procedimientos, que consisten principalmente en hacer indagaciones a la dirección y a otros dentro de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida; y
 - (iii) Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría llevada a cabo de acuerdo con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y, en consecuencia, el profesional 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. Realizamos 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) nos exige concluir si hemos tenido conocimiento de algún elemento que nos haga creer que los estados financieros tomados en su conjunto, no están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta Norma también nos exige cumplir con los requisitos éticos pertinentes.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la norma NIER 2400 (Revisada) constituye un encargo de aseguramiento limitado. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en realizar indagaciones a la dirección y a otros miembros de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. ~~Normas Internacionales de Auditoría~~. Por consiguiente, 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. Realizamos 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) nos exige concluir si hemos tenido conocimiento de algún elemento que nos haga creer que los estados financieros tomados en su conjunto, no están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta Norma también nos exige cumplir con los requisitos éticos pertinentes.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la norma NIER 2400 (Revisada) constituye un encargo de aseguramiento limitado. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en realizar indagaciones a la dirección y a otros miembros de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. ~~Normas Internacionales de Auditoría~~. Por consiguiente, 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. Realizamos 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) nos exige concluir si hemos tenido conocimiento de algún elemento que nos haga creer que los estados financieros tomados en su conjunto, no están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta Norma también nos exige cumplir con los requisitos éticos pertinentes.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la norma NIER 2400 (Revisada) constituye un encargo de aseguramiento limitado. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en realizar indagaciones a la dirección y a otros miembros de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. ~~Normas Internacionales de Auditoría~~. Por consiguiente, 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. Realizamos 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) nos exige concluir si ha llegado a nuestro conocimiento algo que nos haga creer que los estados financieros consolidados, tomados en su conjunto, no están preparados en todos los aspectos materiales de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta Norma también nos exige cumplir con los requisitos éticos pertinentes.

Una revisión de estados financieros consolidados de conformidad con la norma NIER 2400 (Revisada) constituye un encargo de aseguramiento limitado. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en realizar indagaciones a la dirección y a otros miembros de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

~~Normas Internacionales de Auditoría.~~ Por consiguiente, 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. Realizamos 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) nos exige concluir si hemos tenido conocimiento de algún elemento que nos haga creer que los estados financieros tomados en su conjunto, no están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta Norma también nos exige cumplir con los requisitos éticos pertinentes.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la norma NIER 2400 (Revisada) constituye un encargo de aseguramiento limitado. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en realizar indagaciones a la dirección y a otros miembros de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. ~~Normas Internacionales de Auditoría.~~ Por consiguiente, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

...

Ejemplo 7

...

Responsabilidad del Profesional Ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Realizamos 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) nos exige concluir si hemos tenido conocimiento de algún elemento que nos haga creer que los estados financieros no están preparados, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta Norma también nos exige cumplir con los requisitos éticos pertinentes.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la norma NIER 2400 (Revisada) constituye un encargo de aseguramiento limitado. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en realizar indagaciones a la dirección y a otros miembros de la entidad, según corresponda, y aplicar procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida.

Los procedimientos realizados en una revisión son sustancialmente menores que los realizados en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. ~~Normas Internacionales de Auditoría.~~ Por consiguiente, no expresamos una opinión de auditoría sobre este estado financiero.

...

MARCO INTERNACIONAL PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Introducción

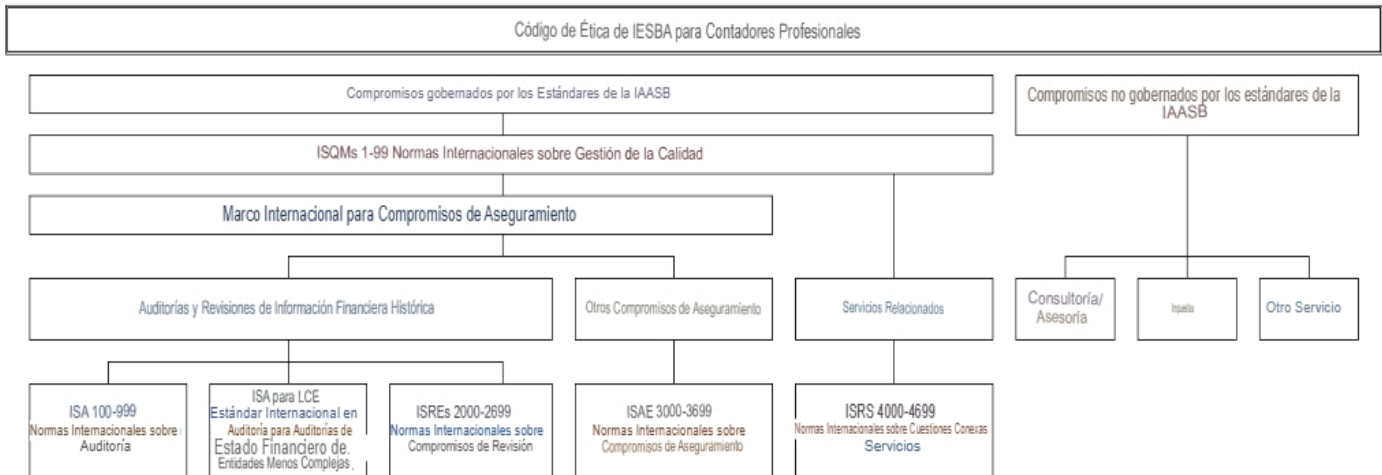
- Este Marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de un trabajo de aseguramiento y de los trabajos a los que se aplican las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) (en adelante denominadas Normas de Aseguramiento).

...

Anexo 1

Pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre sí y con el Código IESBA

Este Apéndice ilustra el alcance de los pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre sí y con el Código de Ética para Contadores Profesionales del IESBA.



...

NOTA 1000 DE PRÁCTICA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA, CONSIDERACIONES ESPECIALES EN LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

La Nota de Práctica Internacional de Auditoría (NPIA) 1000, Consideraciones Especiales en la Auditoría de Instrumentos Financieros, debe leerse junto con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales sobre Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Las NPIA no imponen requisitos adicionales a los auditores, más allá de los incluidos en las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. ~~Normas Internacionales de Auditoría (NIA),~~ Tampoco cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) relevantes para la auditoría o la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC). Las NPIA ofrecen asistencia práctica a los auditores. Su objetivo es que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales o utilizadas en el desarrollo del material nacional correspondiente. También proporcionan material que las empresas pueden utilizar en el desarrollo de sus programas de formación 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 dirección y, en su caso, los responsables del gobierno corporativo han reconocido ciertas responsabilidades. Dichas responsabilidades incluyen la realización de mediciones del valor razonable. Esta NPIA no impone responsabilidades a la dirección ni a los responsables del gobierno corporativo ni invalida las leyes y regulaciones que rigen sus responsabilidades.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1-212-286-9344 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-573-6