

Pronunciamento final

Norma Internacional de Auditoría 240
(Revisada)

Responsabilidades del
auditor en una auditoría de
estados financieros con
respecto al fraude

Incluidas modificaciones de
concordancia y
consecuentes a otras
Normas Internacionales del
IAASB

JULIO 2025

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

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

El IAASB ha proporcionado una declaración escrita acerca de que la Norma se ha desarrollado de conformidad con el debido proceso acordado y que responde al interés público; fundamentado en los conceptos y por los principios del Marco de Interés Público (MIP), el cual se está implementando en el proceso de emisión de normas y está disponible en el sitio web del PIOB¹¹.

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

Copyright © julio de 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Esta publicación puede descargarse para uso personal no comercial o adquirirse en el sitio web del International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®): www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito de la IFAC para reproducir, traducir, almacenar o hacer usos similares de este documento, salvo que sea para su uso personal y no comercial. Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Para obtener información sobre derechos de autor, marcas comerciales y permisos, diríjase a permissions o contacte con permissions@ifac.org.

Esta Norma Internacional de Auditoría, NIA 240 (Revisada) del IAASB publicada por IFAC en julio de 2025 en inglés ha sido traducida al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas en julio de 2026 y se reproduce con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo conforme a la *Declaración Política para la traducción de publicaciones* de la Federación Internacional de Contadores. El texto aprobado de todas las publicaciones de IFAC es el publicado por IFAC en lengua inglesa. IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que se pudieran derivar de ello.

Texto en inglés de Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada) © 2025 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada) © 2026 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: International Standard on Auditing 240 (Revised), *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

Contacte con Permissions@ifac.org para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir o para otros usos similares de este documento

Sobre el IAASB

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

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

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Consejo Asesor de las Partes Interesadas (Stakeholder Advisory Council), que proporciona aportaciones de interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.

CONTENIDO

	Página
NIA 240 (Revisada), <i>Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i>	6
Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras Normas Internacionales del IAASB	94

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240 (REVISADA)

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2026)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA.....	1
Responsabilidades del auditor, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.....	2–3
Conceptos clave en esta NIA.....	4–14
Relación con otras NIA	15
Fecha de entrada en vigor	16
Objetivos	17
Definiciones	18
Requerimientos	
Escepticismo Profesional	19–22
Recursos para el encargo	23
Realización del encargo	24
Naturaleza continua de las comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	25
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	26–30
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	31–37
Evaluación de factores de riesgo de fraude.....	38
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	39–41
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	42–53
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	54
Fraude o indicios de fraude.....	55–58
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría	59
Informe de auditoría	60–62
Manifestaciones escritas	63

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	64–66
Información a una autoridad competente ajena a la entidad.....	67
Documentación	68

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.....	A1
Conceptos clave en esta NIA.....	A2–A17
Relación con otras NIA	A18
Definiciones.....	A19–A26
Escepticismo profesional	A27–A37
Recursos para el encargo	A38–A42
Realización del encargo.....	A43
Naturaleza continua de las comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	A44–A48
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A49–A60
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	A61–A109
Evaluación de factores de riesgo de fraude.....	A110–A112
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	A113–A125
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	A126–A155
Fraude o indicios de fraude.....	A156–A172
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría	A173–A176
Informe de auditoría	A177–A192
Manifestaciones escritas	A193–A194
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	A195–A200
Información a una autoridad competente ajena a la entidad	A201–A205
Documentación	A206

Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude

Anexo 4: Consideraciones adicionales que pueden proporcionar información al auditor para seleccionar los asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas

Anexo 5: Otras NIA que tratan temas específicos que hacen referencia al fraude o a los indicios de fraude

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros y las implicaciones para el informe de auditoría. Los requerimientos y orientaciones de esta NIA se refieren o amplían la aplicación de otras NIA aplicables, en especial la NIA 200¹, NIA 220 (Revisada)², NIA 315 (Revisada 2019)³, NIA 330⁴ y NIA 701⁵. En consecuencia, esta NIA está previsto que se aplique conjuntamente con otras NIA aplicables.

Responsabilidades generales del auditor, la dirección y los responsables del gobierno de la entidad

Responsabilidades del auditor

2. Las responsabilidades del auditor con respecto al fraude cuando realiza una auditoría de conformidad con esta NIA y otras NIA aplicables son: (Ref: Apartado A1)
 - (a) Planificar y ejecutar la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material debida a fraude. Estas responsabilidades incluyen identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude y diseñar e implementar respuestas para hacer frente a esos riesgos valorados.
 - (b) Comunicar e informar acerca de las cuestiones relacionadas con el fraude.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad

3. La dirección y los responsables del gobierno de la entidad son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que este se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear y mantener una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante la supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye considerar la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los beneficios para influir en la percepción que tengan los usuarios de los estados financieros sobre el resultado de la entidad.

¹ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

² NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*

³ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*

⁴ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁵ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Conceptos clave en esta NIA

Características del fraude

4. Las incorrecciones en los estados financieros pueden tener su origen en fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la actuación subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.
5. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. (Ref: Apartados A2–A6)

Fraude o indicios de fraude

6. Aunque «fraude» es un concepto jurídico amplio, a efectos de las NIA, al auditor le concierne la incorrección material de los estados financieros debida a fraude. Aunque el auditor puede identificar o tener indicios de la existencia de fraude, tal como se define en esta NIA, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal.
7. El auditor puede identificar un fraude o indicios de un fraude cuando aplica procedimientos de auditoría de conformidad con esta y otras NIA. Los indicios de fraude incluyen denuncias de fraude que llegan a conocimiento del auditor en el transcurso de la auditoría. (Ref: Apartados A7–A10 y A28)
8. La determinación por el auditor de si un fraude o indicio de fraude es material para los estados financieros implica la aplicación de juicio profesional. Para una o varias incorrecciones identificadas debidas al fraude, ello incluye la consideración de la naturaleza de las circunstancias que dieron lugar al fraude. Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. (Ref: Apartado A11)

Limitaciones inherentes

9. Así como el riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es mayor que el riesgo de no detectar una que se deba a error, ello no disminuye la responsabilidad del auditor de planificar y ejecutar la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material debida a fraude. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad, aunque no absoluto⁶.
10. Debido a la significatividad de las limitaciones inherentes a una auditoría con relación al fraude, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado correctamente de conformidad con las NIA⁷. Sin embargo, las limitaciones inherentes a una auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente⁸. (Ref: Apartado A12)
11. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por los empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los

⁶ NIA 200, apartado 5

⁷ NIA 200, apartados A56–A57

⁸ NIA 200, apartado A57

registros contables, presentar información financiera fraudulenta o eludir los controles diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

Escepticismo profesional y juicio profesional

12. De conformidad con la NIA 200⁹, se requiere que el auditor planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional y aplique el juicio profesional. Esta NIA requiere que el auditor mantenga una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados llamen su atención sobre información acerca de un fraude o indicios de un fraude. En consecuencia, es importante que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, considerando la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude.
13. El juicio profesional se aplica tomando decisiones informadas acerca de las actuaciones que son adecuadas en las circunstancias, incluido cuando el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados por el equipo del encargo y, a través de estos juicios, la eficacia global del equipo del encargo para alcanzar la calidad en el encargo. (Ref: Apartados A13–A14)

Incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias

14. A efectos de esta y otras NIA aplicables, el fraude normalmente constituye un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por lo tanto, si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude, el auditor también tiene responsabilidades de conformidad con la NIA 250 (Revisada)¹⁰. (Ref: Apartados A15–A17)

Relación con otras NIA

15. Algunas NIA que tratan temas específicos también contienen requerimientos y orientación aplicables al trabajo del auditor sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y las respuestas para hacer frente a dichos riesgos valorados de incorrección material debida a fraude. En esos casos, las otras NIA amplían el modo en que se aplica esta NIA. (Ref: Apartado A18)

Fecha de entrada en vigor

16. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2026.

Objetivos

17. Los objetivos del auditor son:
 - (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;

⁹ NIA 200, apartados 15–16

¹⁰ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros*

- (b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas;
- (c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría; y
- (d) informar de conformidad con esta NIA.

Definiciones

18. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Fraude – Un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (Ref: Apartados A19–A23)
 - (b) Factores de riesgo de fraude – Hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo, o una actitud o racionalización que justifique la actuación fraudulenta. (Ref: Apartados A24–A26)

Requerimientos

Escepticismo profesional

- 19. En la aplicación de la NIA 200¹¹, el auditor mantendrá el escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que podría existir una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A27)
- 20. El auditor mantendrá una especial atención durante toda la auditoría ante información que indique que concurren uno o más factores de riesgo de fraude y circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude. (Ref: Apartados A28–A32)
- 21. En caso de que las respuestas a indagaciones ante la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, las personas de la función de auditoría interna u otros de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará las incongruencias. (Ref: Apartado A33)
- 22. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un registro o documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, este llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartados A34–A37)

Recursos para el encargo

- 23. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)¹², el socio del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo reúnen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, y las habilidades o conocimientos especializados para aplicar procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a esos riesgos o evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A38–A42)

¹¹ NIA 200, apartado 15

¹² NIA 220 (Revisada), apartados 25–28

Realización del encargo

24. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)¹³, el socio del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, considerando las cuestiones identificadas en el transcurso del encargo de auditoría, incluidos: (Ref: Apartado A43)
- (a) factores de riesgo de fraude;
 - (b) fraude o indicios de fraude; y
 - (c) deficiencias de control relacionadas con la prevención o detección del fraude.

Naturaleza continua de las comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

25. El auditor se comunicará con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de cuestiones relacionadas con el fraude en los momentos adecuados durante todo el encargo de auditoría. (Ref: Apartados A44–A48)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

26. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁴, el auditor aplicará los procedimientos de los apartados 27–38. Al hacerlo, el auditor considerará si concurren uno o más factores de riesgo de fraude. (Ref: Apartado A49)

Información procedente de otras fuentes

27. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁵, el auditor considerará si la información procedente de otras fuentes indica si concurren uno o más factores de riesgo de fraude. (Ref: Apartados A50–A51)

Revisión retrospectiva del resultado de estimaciones contables anteriores

28. En la aplicación de la NIA 540 (Revisada)¹⁶, el auditor hará una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude en el periodo actual. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. (Ref: Apartado A52)

Discusión por el equipo del encargo

29. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁷, durante la discusión por el equipo del encargo, el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo pondrán un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluido el modo en que podría producirse el

¹³ NIA 220 (Revisada), apartado 30(b)

¹⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 13–27

¹⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 15-16

¹⁶ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 14

¹⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y A42–A43

fraude. Al hacerlo, la discusión por el equipo del encargo incluirá: (Ref: Apartados A43, A53–A54 y A59)

- (a) Un intercambio de ideas acerca de:
 - (i) la cultura de la entidad, el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos y la correspondiente supervisión por los responsables del gobierno de la entidad; (Ref: Apartado A55)
 - (ii) los factores de riesgo de fraude, incluidos: (Ref: Apartados A56–A57)
 - a. incentivos o presiones sobre la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados para cometer fraude;
 - b. el modo en el que una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados podrían proporcionar y ocultar información financiera fraudulenta; y
 - c. el modo en el que los activos de la entidad podrían ser indebidamente apropiados por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o por terceros.
 - (iii) qué tipos de ingresos, transacciones generadoras de ingresos o afirmaciones relevantes dan lugar a los riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos; y
 - (iv) el modo en el que la dirección puede eludir los controles. (Ref: Apartado A58)
- (b) Una consideración de cualquier fraude o indicio de fraude que pueda tener un impacto sobre la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, incluido el fraude que se haya producido en la entidad durante el ejercicio actual o en ejercicios anteriores.

Procedimientos analíticos aplicados y relaciones inusuales o inesperadas identificadas

30. El auditor determinará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A60)

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad

Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

31. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁸, sobre la base del conocimiento del auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad, el auditor obtendrá conocimiento de las cuestiones que pueden llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude. (Ref: Apartados A61–A70)

¹⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 19

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

32. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁹, el auditor:

- (a) Obtendrá conocimiento de:
 - (i) El modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos, incluido el modo en que la dirección se comunica con sus empleados acerca de las prácticas empresariales y el comportamiento ético respecto a la prevención y detección del fraude. (Ref: Apartados A71–A72)
 - (ii) El programa de denuncias de la entidad (u otro programa para informar de fraudes), si la entidad tiene dicho programa, incluido el modo en que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad tratan las denuncias de fraude hechas a través del programa. (Ref: Apartados A73–A75)
 - (iii) El modo en el que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos aplicados por la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude y los controles que la dirección haya establecido para responder a dichos riesgos. (Ref: Apartados A76–A79)
- (b) Realizará indagaciones ante la dirección sobre las comunicaciones de la dirección con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad.
- (c) Realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad sobre: (Ref: Apartados A80–A82)
 - (i) si tienen conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude incluidas denuncias de fraude, recibidas a través de confidencias o quejas, que afecten a la entidad y, de ser así, el modo en que han respondido a dichas cuestiones;
 - (ii) sus puntos de vista acerca de si los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales debidas a fraude y el modo en que pueden contenerlas, incluida su opinión sobre posibles áreas susceptibles de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude de la dirección; y
 - (iii) si tienen conocimiento de deficiencias en el sistema de control interno relacionado con la prevención y detección del fraude, y los esfuerzos de corrección para responder a dichas deficiencias.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

33. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²⁰, el auditor:

- (a) Obtendrá conocimiento del modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad: (Ref: Apartados A83–A91, A107)

¹⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22

- (i) identifica los riesgos de fraude relacionados con la apropiación indebida de activos y la información financiera fraudulenta, incluidos cualquier tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar para los cuales existan riesgos de fraude;
 - (ii) evalúa la significatividad de los riesgos de fraude identificados, incluida la probabilidad de su existencia; y
 - (iii) trata los riesgos valorados de fraude.
- (b) Indagará ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad sobre: (Ref: Apartados A92–A95)
- (i) si conocen cualquier fraude o indicio de fraude, incluidas denuncias de fraude, que afecten a la entidad; y
 - (ii) sus puntos de vista acerca de si los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales debidas a fraude, y el modo en que pueden contenerlas.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

34. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²¹, el auditor:

- (a) Obtendrá conocimiento de:
 - (i) Aspectos del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno que trata las evaluaciones continuas y aisladas para el seguimiento de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude, y la identificación y corrección de las correspondientes deficiencias detectadas; y (Ref: Apartado A96)
 - (ii) Si la entidad tiene una función de auditoría interna, los objetivos de la función de auditoría interna respecto a los controles de seguimiento en relación con los riesgos de fraude.
- (b) Si la entidad tiene una función de auditoría interna, realizará indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna acerca de si: (Ref: Apartados A97–A98)
 - (i) han aplicado cualquier procedimiento respecto a los controles de seguimiento en relación con el riesgo de fraude durante el periodo;
 - (ii) tienen conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude, incluidas denuncias de fraude que afectan a la entidad, y obtendrán sus opiniones acerca del riesgo de fraude; y
 - (iii) tienen conocimiento de deficiencias en el sistema de control interno relacionado con la prevención y detección del fraude.

El sistema de información y comunicación

35. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²², el conocimiento del auditor del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros incluirá el conocimiento del modo en que los asientos en el diario y otros ajustes se inician, procesan, registran y corrigen según sea necesario. (Ref: Apartados A99–A101)

²¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 24

²² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25

Actividades de control

36. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²³, el conocimiento del auditor de las actividades de control de la entidad incluirá la identificación de controles que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones, incluidos los controles sobre los asientos en el diario y otros ajustes diseñados para prevenir o detectar el fraude. (Ref: Apartados A102–A107)

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad

37. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²⁴, el auditor, basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, determinará si existen deficiencias de control interno relevantes para la prevención o detección del fraude. (Ref: Apartados A108–A109)

Evaluación de factores de riesgo de fraude

38. El auditor evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica si concurren uno o más factores de riesgo de fraude. (Ref: Apartados A24–A26 y A110–A112)

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

39. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)²⁵, el auditor:
- (a) Identificará y valorará los riesgos de incorrección material debida a fraude y determinará si estos existen en los estados financieros, o en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, teniendo en cuenta los factores de riesgo de fraude. (Ref: Apartados A113–A114, A116)
 - (b) Tratará esos riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos. En consecuencia, en la medida en que todavía no lo haya hecho, el auditor identificará los controles que responden a dichos riesgos significativos, evaluará si se han diseñado de manera eficaz para responder a los riesgos de incorrección material o para sustentar el funcionamiento de otros controles, y determinará si se han implementado. (Ref: Apartado A115)

Riesgos de incorrección material debida a fraude relacionados con la elusión de controles por la dirección

40. Debido a lo impredecible del modo en que la dirección puede eludir los controles, e independientemente de la valoración por el auditor de los riesgos de elusión de controles por la dirección, el auditor: (Ref: Apartados A117–A118)
- (a) tratará los riesgos de elusión de controles por la dirección como riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros; y
 - (b) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones.

²³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26

²⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 27

²⁵ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 28–34

Riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos

41. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos, determinará qué tipos de ingresos, transacciones generadoras de ingresos o afirmaciones relevantes dan lugar a tales riesgos teniendo en cuenta los factores de riesgo de fraude relacionados. (Ref: Apartados A119–A125)

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría de un modo que no esté sesgado

42. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar las afirmaciones de la dirección o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir dichas afirmaciones.

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría

43. Para determinar respuestas para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, el auditor incorporará un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref: Apartados A126–A127)

Respuestas globales

44. De conformidad con la NIA 330²⁶, el auditor determinará las respuestas globales para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros. (Ref: Apartado A128)
45. Para la determinación de respuestas globales para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor evaluará si la selección y aplicación de políticas contables por la entidad, en especial las relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas, puede ser indicativa de información financiera fraudulenta.

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones

46. De conformidad con la NIA 330²⁷, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A129–A135)

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos de incorrección material debida a fraude relacionados con la elusión de controles por la dirección

47. Independientemente de su valoración de los riesgos de elusión de controles por la dirección, para responder a los riesgos identificados de elusión de controles por la dirección, el auditor diseñará y aplicará los procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 48–52 y determinará si son necesarios otros procedimientos de auditoría, además de aquellos de los apartados 48–52.

²⁶ NIA 330, apartado 5

²⁷ NIA 330, apartado 6

Asientos en el diario y otros ajustes

48. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría para comprobar la adecuación de los asientos en el diario registrados en el mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartados A136–A139)
49. Para el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría de conformidad con el apartado 48, el auditor: (Ref: Apartado A99)
 - (a) realizará indagaciones ante las personas que participan en el proceso de información financiera sobre su conocimiento de actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el diario y otros ajustes;
 - (b) obtendrá evidencia de auditoría acerca de la integridad de la población de asientos en el diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo; (Ref: Apartados A140 y A147)
 - (c) seleccionará asientos en el diario y otros ajustes realizados al cierre de un periodo de información; y (Ref: Apartados A141–A143, A144 y A146–A147)
 - (d) determinará la necesidad de realizar pruebas sobre los asientos en el diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: Apartados A142–A143 y A145–A146)

Estimaciones contables

50. En la aplicación de la NIA 540 (Revisada)²⁸, si se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará si pueden representar un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A148–A150)
51. Para realizar la evaluación de conformidad con el apartado 50, el auditor:
 - (a) considerará la evidencia de auditoría obtenida de la revisión retrospectiva realizada de conformidad con el apartado 28; y
 - (b) si se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, reevaluará las estimaciones contables consideradas en su conjunto. (Ref: Apartados A150–A152)

Transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, o que, por otras razones, parecen inusuales

52. En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, por otras razones, parezcan inusuales dado el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y su entorno, así como información procedente de otras fuentes obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) sugiere que pueden haberse registrado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref: Apartado A153)

Procedimientos analíticos aplicados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para la formación de una conclusión global

53. En la aplicación de la NIA 520²⁹, el auditor determinará si los resultados de los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, cuando se forma una

²⁸ NIA 540 (Revisada), apartado 32

²⁹ NIA 520, *Procedimientos analíticos*, Apartado 6

conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente. (Ref: Apartados A154–A155)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

54. En la aplicación de la NIA 330³⁰, el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si:
 - (a) la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude sigue siendo adecuada; y
 - (b) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

Fraude o indicios de fraude (Ref: Apartados A7–A11, A28 y A156–A172)

55. Si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude, obtendrá conocimiento de la cuestión o las cuestiones para determinar el efecto sobre el encargo de auditoría. Al hacerlo, el auditor: (Ref: Apartados A158–A162)
 - (a) indagará acerca de la cuestión o las cuestiones ante el nivel adecuado de la dirección y, en función de las circunstancias, indagará acerca de la cuestión o las cuestiones ante los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) si la entidad tiene un proceso para investigar la cuestión o las cuestiones, evaluará si este es adecuado en las circunstancias; y
 - (c) si la entidad ha implementado actuaciones correctoras para responder a la cuestión o las cuestiones, evaluará si son adecuadas en las circunstancias.
56. Excepto para el fraude o los indicios de fraude que el auditor determina que es claramente intrascendente sobre la base de los procedimientos aplicados según el apartado 55, el socio del encargo: (Ref: Apartados A163–A165)
 - (a) Determinará si:
 - (i) aplica procedimientos de valoración del riesgo adicionales que proporcionen una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019);
 - (ii) diseña y aplica procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 330; y
 - (iii) existen responsabilidades adicionales para el auditor según las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables acerca del incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por la entidad de conformidad con la NIA 250 (Revisada).
 - (b) En su caso, considerará el impacto sobre auditorías de periodos anteriores.

³⁰ NIA 330, apartados 25–26, A62–A64

57. Si identifica una incorrección debida a fraude, el auditor: (Ref: Apartados A166–A172)
- (a) determinará si la incorrección identificada es material considerando la naturaleza de las circunstancias cualitativas o cuantitativas que dan lugar a la incorrección;
 - (b) determinará si existen deficiencias de control, incluidas deficiencias significativas en el control interno relacionado con la prevención o detección del fraude, relacionadas con el fraude o los indicios de fraude identificados;
 - (c) determinará las implicaciones de la incorrección respecto a otros aspectos de la auditoría, incluido cuando el auditor tiene motivos para creer que la dirección ha participado; y
 - (d) reconsiderará la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección y la evidencia de auditoría obtenida previamente, incluido cuando las circunstancias o condiciones que dan lugar a la incorrección indican una posible colusión en la que participen empleados, dirección o terceros.
58. Si el auditor determina que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude o el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita concluir si los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, el auditor:
- (a) determinará las implicaciones para la auditoría y la opinión del auditor sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)³¹; y
 - (b) en su caso, obtendrá el asesoramiento de un asesor jurídico.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría

59. Si, como resultado de una incorrección debida a fraude o indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que ponen en duda su capacidad para seguir realizando el encargo de auditoría:
- (a) determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o las personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;
 - (b) considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten;
 - (c) si el auditor renuncia:
 - (i) discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad su renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia; y
 - (ii) determinará si existe algún requerimiento profesional o legal que exija que el auditor informe de su renuncia al encargo, y de los motivos para renunciar, a la persona o las personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras; y (Ref: Apartados A173–A176)
 - (d) cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que el auditor renuncie al encargo, considerará si las circunstancias excepcionales dan lugar a una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

³¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Informe de auditoría

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude

60. En la aplicación de la NIA 701³², el auditor determinará, entre las cuestiones relacionadas con el fraude comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A177–A183)
- (a) los riesgos de incorrección material debida a fraude identificados y valorados;
 - (b) la identificación del fraude o los indicios de fraude; y
 - (c) la identificación de deficiencias significativas en el control interno que son relevantes para la prevención y detección del fraude.
61. En la aplicación de la NIA 701³³, el auditor determinará qué cuestiones, entre las determinadas de conformidad con el apartado 60, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, en consecuencia, cuestiones clave de la auditoría. (Ref: Apartados A184–A186)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude

62. En la aplicación de la NIA 701³⁴, el auditor utilizará un subtítulo adecuado en la sección «Cuestiones clave de la auditoría» del informe de auditoría que describa claramente que la cuestión está relacionada con el fraude. (Ref: Apartados A187–A192)

Manifestaciones escritas

63. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que: (Ref: Apartados A193–A194)
- (a) reconocen su responsabilidad en el diseño, implementación y mantenimiento del control interno para prevenir o detectar el fraude, y que han cumplido adecuadamente esas responsabilidades;
 - (b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;
 - (c) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude, incluidas denuncias de fraude, que afecten a la entidad y en el que participen:
 - (i) la dirección;
 - (ii) los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; o
 - (iii) otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto en los estados financieros; y
 - (d) han revelado al auditor su conocimiento de la existencia de indicios de fraude, incluidas denuncias de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.

³² NIA 701, apartado 9

³³ NIA 701, apartado 10

³⁴ NIA 701, apartado 11

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

Comunicación con la dirección

64. Si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude, se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de la dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref: Apartados A195–A196)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

65. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude en el que participen:

- (a) la dirección;
- (b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; o
- (c) otros, excepto en el caso de cuestiones claramente intrascendentes,

el auditor se comunicará acerca de estas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor identifica indicios de fraude en el que participe la dirección, se comunicará acerca de estos indicios con los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Dichas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref: Apartados A195 y A197–A199)

66. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a su juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A195 y A200)

Información a una autoridad competente ajena a la entidad

67. Si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales o reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A201–A205)

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

Documentación

68. En la aplicación de la NIA 230³⁵, el auditor incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartado A206)

- (a) Las cuestiones que se hayan discutido entre los miembros del equipo del encargo en relación con la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida a fraude de conformidad con el apartado 29.

³⁵ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6–A7 y anexo

- (b) Los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 31–36, las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados.
- (c) Los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones y el fundamento de los juicios significativos aplicados.
- (d) Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, los motivos que fundamentan dicha conclusión.
- (e) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados para responder a los riesgos de elusión de controles por la dirección, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas.
- (f) Fraude o indicios de fraude identificados, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas.
- (g) Las cuestiones relacionadas con el fraude o los indicios de fraude comunicadas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, las autoridades reguladoras y de cumplimiento y otros, incluido el modo en que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a las cuestiones.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades generales del auditor, la dirección y los responsables del gobierno de la entidad

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A1. Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Conceptos clave en esta NIA

Características del fraude (Ref: Apartado 5)

- A2. El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, implica la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto.

Ejemplos:

- Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo esperado (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero, especialmente cuando las consecuencias de no cumplir los objetivos financieros pueden ser significativas para la dirección. Del mismo

modo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos—por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.

- La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede existir cuando una persona considera que los controles pueden eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque conoce deficiencias de control específicas.
- Las personas pueden racionalizar la comisión de un acto fraudulento por poseer una actitud, carácter o conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Sin embargo, incluso personas que en otra situación serían honestas pueden cometer fraude en un entorno que ejerza suficiente presión sobre ellas.

- A3. La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. Esto puede ser consecuencia de intentos de la dirección de manipular los beneficios para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad. Dicha manipulación de los resultados puede empezar por actuaciones pequeñas o ajustes de las hipótesis y cambios en los juicios de la dirección. Las presiones y los incentivos pueden llevar a que estas actuaciones aumenten hasta el punto de producir información financiera fraudulenta material.

Ejemplos:

- La dirección, de manera intencionada, adopta posiciones que llevan a una información financiera fraudulenta a través de la incorrección material de los estados financieros debido a presiones para cumplir las expectativas del mercado o por un deseo de maximizar la remuneración basada en resultados.
- La dirección reduce los beneficios en un importe material para minimizar los impuestos.
- La dirección sobrevalora los beneficios para asegurar la financiación bancaria.
- En el sector público, el registro incorrecto de ingresos o la falta de información sobre gastos, especialmente cuando dichos gastos están sujetos a límites legales.

- A4. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

- La manipulación, falseamiento (incluida la falsificación) o alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- La manifestación incorrecta o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
- La aplicación intencionadamente errónea del marco de información financiera aplicable relativo a cantidades, clasificación, forma de presentación o revelación de la información.

- A5. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente. La dirección puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización intencionada de técnicas como las siguientes:

- El registro de asientos en el diario ficticios para manipular los resultados operativos o alcanzar otros objetivos.

- El ajuste indebido de algunas hipótesis y cambio de los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- La omisión, anticipación o diferimiento del reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo de información.
- La revelación con incorrecciones, incluida la omisión y ocultación de información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- La ocultación de hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- La realización de transacciones complejas estructuradas de forma que manifiesten incorrectamente la situación financiera o los resultados de la entidad.
- La alteración de registros y condiciones relativos a transacciones.
- Alteración de informes que pondrían de relieve actividad o transacciones inadecuadas.
- Aprovechar controles sobre el procesamiento de información inadecuados en las aplicaciones de tecnología de la información (TI), incluidos los controles sobre las aplicaciones de TI y la revisión de los registros de eventos de la aplicación (por ejemplo, la modificación de la lógica de la aplicación o la utilización de una identificación genérica de acceso o la modificación de la identificación de acceso, cuando los usuarios pueden acceder a una base de datos común, para ocultar actividad).

A6. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, la cometen empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada, al estar, generalmente, en una mejor posición para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. Además, en la apropiación indebida de activos pueden participar terceros que pueden utilizar los activos de la entidad para obtener una ventaja injusta o ilegal. La apropiación indebida de activos puede perpetrarse de varias maneras y, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar el hecho de que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

Ejemplos:

- Malversación de fondos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Sustracción de activos (por ejemplo, robo de existencias para uso personal, robo de restos para reventa, sustracción de activos digitales a través del uso de una clave privada y, al hacerlo, permitir a quien comete el fraude controlar los fondos de la entidad, robo de propiedad intelectual a través de la colusión con un competidor para revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Hacer que una entidad pague por bienes y servicios que no ha recibido (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, pago por los proveedores de comisiones ilegales a los agentes de compras de la entidad a cambio de aprobar el pago de precios sobrevalorados, o pagos a empleados ficticios).

- Utilización de los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte vinculada).

Fraude o indicios de fraude (Ref: Apartados 7, 8 y 55–58)

- A7. La evidencia de auditoría obtenida cuando se aplican procedimientos de valoración del riesgo y procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con esta NIA puede indicar la existencia de fraude o indicios de fraude.

Ejemplos:

- Al obtener conocimiento del programa de denuncias de la entidad, el auditor identificó una confidencia sometida al canal de denuncias de fraude de la entidad en la que se denunciaba que la dirección había sobrevalorado los beneficios a través del registro de transacciones con partes vinculadas que carecían de un propósito empresarial.
- Al aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones para las existencias, el auditor obtuvo evidencia de auditoría que indicaba la posible apropiación indebida de productos del almacén de la entidad por parte de los empleados.

- A8. Los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con otras NIA pueden también llamar la atención del auditor acerca de casos de fraude o indicios de fraude incluidos, por ejemplo, los aplicados de conformidad con la NIA 600 (Revisada)³⁶ cuando responde a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude que tienen su origen en el proceso de consolidación.
- A9. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para aplicar procedimientos de auditoría relacionados con la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o al responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude. Ello puede permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con más facilidad, por ejemplo, proporcionarle una perspectiva más profunda o identificar tendencias inusuales, lo que mejora la capacidad del auditor para aplicar el escepticismo profesional y cuestiona más eficazmente las afirmaciones de la dirección. El auditor puede también utilizar herramientas y técnicas automatizadas para aplicar procedimientos de auditoría relacionados con las pruebas sobre los asientos en el diario de manera más eficiente y eficaz. Sin embargo, la utilización de herramientas y técnicas automatizadas no reemplaza la necesidad de mantener el escepticismo profesional y de aplicar el juicio profesional durante toda la auditoría.
- A10. A efectos de esta NIA, el auditor trata las denuncias de fraude que impliquen a la entidad hechas por otra parte como indicio de fraude en el momento en que las denuncias han llegado a su conocimiento (por ejemplo, cuando se hayan identificado como resultado de indagaciones ante la dirección realizadas por el auditor o cuando el auditor obtenga conocimiento del programa de denuncias (u otro programa para informar de fraudes)). La parte que hace las denuncias puede ser interna o externa a la entidad. En consecuencia, el auditor aplica procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 55–58 para tratar el indicio de fraude.

³⁶ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 38(d)

A11. Incluso cuando una incorrección debida a fraude identificada no sea cuantitativamente material, puede serlo cualitativamente dependiendo de:

- (a) Quién instigó o cometió el fraude – un fraude cometido por la alta dirección o por un funcionario público que, de otro modo, sería insignificante se considera cualitativamente material independientemente del importe implicado. Ello puede, a su vez, dar lugar a reservas acerca de la integridad de la dirección responsable del sistema de control interno de la entidad.
- (b) Por qué se cometió el fraude – las incorrecciones que no son materiales, individualmente o agregadas, pueden haberse cometido por la dirección intencionadamente para alterar indicadores clave de resultado con el fin, por ejemplo, de cumplir con las expectativas del mercado, maximizar la remuneración basada en resultados o cumplir con los términos de los compromisos de deuda. En el sector público, las incorrecciones pueden haber sido cometidas intencionadamente por la dirección para alcanzar un superávit cuando la legislación prohíbe un déficit o pueden registrar incorrectamente los gastos para evitar superar los límites legales.

Limitaciones inherentes (Ref: Apartado 10)

A12. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude existe porque el fraude puede implicar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede llevar al auditor a pensar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia de quien lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión que implica, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en áreas que requieren de la aplicación de juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

Escepticismo profesional y juicio profesional (Ref: Apartado 13)

A13. La NIGC 1³⁷ requiere que la firma de auditoría diseñe, implemente y opere un sistema de gestión de la calidad para auditorías de estados financieros. El compromiso de la firma de auditoría con un sistema eficaz de gestión de la calidad respalda el requerimiento para el auditor de aplicar el escepticismo profesional cuando realiza el encargo de auditoría. Este compromiso se reconoce y refuerza en el componente de gobierno y liderazgo, incluidos:

- (a) Un compromiso de los dirigentes de la firma de auditoría con la calidad, tal como el tono al nivel superior por los dirigentes, contribuye a la cultura de la firma de auditoría que, a su vez, ayuda y alienta al auditor a centrarse en sus responsabilidades con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros.
- (b) Un reconocimiento de que se han planificado las necesidades de recursos y de que estos se han obtenido, distribuido o asignado de una manera congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad, como los recursos con el nivel adecuado de conocimiento especializado y habilidades que pueden ser necesarias cuando se apliquen procedimientos

³⁷ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

de auditoría relacionados con el fraude en una auditoría de estados financieros.

- A14. La NIGC 1³⁸ también explica que es probable que la calidad de los juicios profesionales aplicados por la firma de auditoría se vea incrementada cuando las personas que aplican dichos juicios muestran una actitud que incluye una mente inquisitiva.

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 14)

- A15. La identificación por el auditor de un fraude o indicios de un fraude que afecta a la entidad y que ha sido cometido por un tercero (véanse los apartados 18(a) y A22) también puede dar lugar a responsabilidades adicionales del auditor de conformidad con la NIA 250 (Revisada).

Ejemplo:

- Cuando obtenía conocimiento de los controles generales de TI, el auditor fue informado de un fallo de ciberseguridad que implicaba un acceso no autorizado por un tercero a los archivos confidenciales de clientes de la entidad, incluida la correspondiente información bancaria. Tras obtener conocimiento de los indicios de fraude, el socio del encargo determinó que el fallo de ciberseguridad probablemente había violado las leyes de protección de datos locales.

- A16. El cumplimiento de esta NIA puede también cumplir ciertos requerimientos aplicables de la NIA 250 (Revisada).

Ejemplo:

- Cuando se realizaban pruebas de detalle sobre una cartera de préstamos bancarios, el auditor identificó una serie de préstamos a entidades creadas recientemente conectadas con la alta dirección sobre las que faltaba documentación adecuada. El auditor determinó que las circunstancias eran indicativas de la aprobación fraudulenta por la alta dirección de préstamos a partes vinculadas. Tras obtener conocimiento de los indicios de fraude de conformidad con el apartado 55, el auditor concluyó que su conocimiento era también suficiente para cumplir con el requerimiento del apartado 19(a) de la NIA 250 (Revisada). El auditor evaluó el posible efecto sobre los estados financieros de la multa por la supuesta violación de la regulación bancaria relativa a los préstamos a partes vinculadas de conformidad con el apartado 19(b) de la NIA 250 (Revisada).

- A17. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias³⁹.

³⁸ NIGC 1, apartado A31

³⁹ Código de ética del IESBA, Sección 360

Relación con otras NIA (Ref: Apartado 15)

A18. El **Anexo 5** identifica otras NIA que tratan temas específicos que hacen referencia al fraude o los indicios de fraude.

Definiciones (Ref: Apartado 18)*Relación del fraude con la corrupción, el cohecho y el blanqueo de capitales* (Ref: Apartado 18(a))

A19. Dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, determinados requerimientos legales, reglamentarios o ciertos aspectos de los requerimientos de ética aplicables que abordan la corrupción, el cohecho o el blanqueo de capitales pueden ser relevantes para las responsabilidades del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros de conformidad con la NIA 250 (Revisada)⁴⁰.

A20. La corrupción, el cohecho y el blanqueo de capitales son formas de actos ilegales o faltos de ética. La corrupción, el cohecho y el blanqueo de capitales pueden ser conceptos distintos en las disposiciones legales o reglamentarias, sin embargo, pueden ser también actos fraudulentos o pueden ser llevados a cabo para facilitar u ocultar el fraude.

Ejemplos:

- Corrupción que implica fraude – la dirección coludió con otras partes de la competencia para subir los precios o reducir la calidad de los productos o servicios para compradores que quieren adquirirlos a través de un proceso de licitación (es decir, manipulación de ofertas). La manipulación de ofertas incluía pagos en efectivo por parte del ganador de la licitación a las partes colusoras utilizando contratos de consultoría para los que no se había realizado trabajo real.
- Cohecho para ocultar fraude – La dirección ofreció incentivos a los empleados para ocultar la apropiación indebida de activos por la dirección.
- Blanqueo de capitales para facilitar el fraude – Un empleado blanqueó dinero obtenido ilegalmente de una malversación de pagos por compras ficticias de existencias, hacia una cuenta bancaria en el extranjero, a través de la creación de órdenes de compra, documentos de envío y facturas de proveedores falsos.

A21. Si bien el auditor puede identificar o tener indicios de corrupción, cohecho o blanqueo de capitales, igual que ocurre con el fraude, el auditor no determina si se han producido realmente dichos actos desde un punto de vista legal.

Fraude de terceros (Ref: Apartado 18(a))

A22. El fraude o los indicios de fraude cometido contra la entidad por partes externas a la entidad, se denomina generalmente fraude de terceros. El fraude, como se define en el apartado 18(a), puede incluir un acto intencionado realizado por un tercero y, en consecuencia, si se identifica un acto o indicios de un acto intencionado realizado por un tercero que haya dado lugar a una apropiación indebida de los activos de la entidad o a la presentación de información financiera fraudulenta por parte de la entidad, el auditor aplica los procedimientos de auditoría de los apartados 55–58.

A23. Algunas partes externas a la entidad que pueden cometer fraude de terceros incluyen:

⁴⁰ NIA 250 (Revisada), apartados 6 y A6

- Partes vinculadas, donde pueden existir oportunidades potenciales de colusión con la dirección, transacciones muy complejas o sesgo en la estructura de las transacciones, tal como se explica en la NIA 550⁴¹.
- Terceros con los que la entidad tiene una relación para sustentar su modelo de negocio, tales como clientes, proveedores, prestadores de servicios u otros externos que conoce la entidad. Estas relaciones pueden introducir el riesgo de colusión con empleados u otros de la entidad para, por ejemplo, crear transacciones ficticias para manipular los resultados.
- Los terceros desconocidos para la entidad que pueden, por ejemplo, intentar acceder sin autorización a un entorno de TI de la entidad que afecta a la información financiera o a los activos o que interrumpe las operaciones de negocio o los procesos de la información financiera de la entidad.

Factores de riesgo de fraude (Ref: Apartados 18(B) y 38)

A24. La concurrencia de factores de riesgo de fraude puede afectar a la valoración del riesgo inherente o del riesgo de control por el auditor. Los factores de riesgo de fraude pueden:

- Ser factores de riesgo inherente, en la medida en que afectan al riesgo inherente, y pueden deberse a sesgo de la dirección. También pueden tener su origen en otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden crear oportunidades que producen susceptibilidad de incorrección debida a fraude). Cuando los factores de riesgo de fraude son factores de riesgo inherente, el riesgo inherente se valora antes de considerar los controles.
- Referirse a hechos o condiciones que pueden existir en el sistema de control interno de la entidad, proporcionan una oportunidad para cometer fraude y son relevantes para la consideración de los controles de la entidad (es decir, relativos al riesgo de control), y pueden ser un indicador de que concurren otros factores de riesgo de fraude.

A25. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo se han dado en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

A26. En el **Anexo 1**, se presentan ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos ejemplos de factores de riesgo de fraude se clasifican en función de tres condiciones que, individualmente o combinadas, generalmente concurren cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- una actitud o racionalización que justifica la actuación fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude que reflejan una actitud que permite la racionalización de la actuación fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, puede llegar a conocimiento del auditor la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento requerido del entorno de control de la entidad⁴². Aunque los factores de riesgo de

⁴¹ NIA 550, *Partes vinculadas*

⁴² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

fraude descritos en el **Anexo 1** cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son solo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo de fraude.

Escepticismo profesional (Ref: Apartados 7, 19–22 y 55–58)

- A27. Mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría implica cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas sugieren que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que está previsto utilizar como evidencia de auditoría y los controles identificados, en su caso, en el componente de actividades de control sobre su preparación y mantenimiento. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- A28. El modo en que, durante toda la auditoría, llegan a conocimiento del auditor las circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude que afectan a la entidad puede diferir.

Ejemplos:

Algunas fuentes que pueden proporcionar información acerca de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude que afectan a la entidad incluyen:

- El auditor (por ejemplo, cuando aplica procedimientos de auditoría de conformidad con la NIA 550, llega a conocimiento del auditor la existencia de una relación con una parte vinculada que la dirección intencionadamente no reveló al auditor).
- Los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, los miembros del comité de auditoría llevan a cabo una investigación independiente sobre asientos en el diario inusuales y otros ajustes).
- La dirección (por ejemplo, cuando evalúa los resultados del proceso de valoración del riesgo por la entidad).
- Las personas de la función de auditoría interna (por ejemplo, cuando las personas aplican los procedimientos anuales de cumplimiento relacionados con el sistema de control interno de la entidad).
- Un empleado (por ejemplo, mediante la presentación de una confidencia utilizando el programa de denuncias de la entidad).
- Un antiguo empleado (por ejemplo, mediante el envío de una queja a través de correo electrónico a la función de auditoría interna).

- A29. Mantener una especial atención ante circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude durante toda la auditoría es importante, incluido cuando se aplican procedimientos de auditoría cerca de la finalización de la auditoría, momento en el que pueden existir presiones de tiempo para completar el encargo de auditoría. Por ejemplo, se puede obtener evidencia de auditoría cerca de su finalización que puede hacer dudar de la fiabilidad de otra evidencia de auditoría obtenida o generar dudas sobre la integridad de la dirección o los responsables del gobierno de la entidad. En el **Anexo 3** se muestran ejemplos de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude.

A30. Tal como se explica en la NIA 220 (Revisada)⁴³, las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden crear presiones sobre el equipo del encargo que pueden impedir la adecuada aplicación del escepticismo profesional en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría. Los apartados A35–A37 de la NIA 220 (Revisada) incluyen una lista de ejemplos de impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, sesgos inconscientes o conscientes que pueden afectar a los juicios profesionales del equipo del encargo, y las actuaciones que puede llevar a cabo el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional.

Ejemplos:

- Una falta de cooperación y presiones de tiempo indebidas ejercidas por la dirección afectaron negativamente a la capacidad del equipo del encargo de resolver un aspecto complejo y controvertido. Estas circunstancias fueron, basándose en el juicio profesional del auditor, indicativas de unos posibles intentos de la dirección para ocultar un fraude. El socio del encargo hizo que participaran miembros del equipo del encargo con más experiencia para tratar con los miembros de la dirección con los que era difícil interactuar y se comunicó con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la naturaleza de las circunstancias más difíciles, incluido el posible efecto sobre la auditoría.
- Impedimentos impuestos por la dirección crearon dificultades al equipo del encargo para obtener acceso a registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores y otros. Estas circunstancias fueron, basándose en el juicio profesional del auditor, indicativas de unos posibles intentos de la dirección para ocultar un fraude. El socio del encargo recordó al equipo del encargo que no se conformará con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente cuando responda a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude y se comunicó con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la naturaleza de las circunstancias difíciles, incluido el posible efecto sobre la auditoría.

A31. También se pueden encontrar circunstancias que pueden originar amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. La NIA 220 (Revisada)⁴⁴ indica que los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, el Código de ética del IESBA, pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y el modo en que se les debe hacer frente⁴⁵.

A32. El auditor puede también hacer frente a la amenaza de cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, como el principio de integridad, comunicándose oportunamente con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que dieron lugar a la amenaza. Esta comunicación puede incluir una discusión acerca de cualquier incongruencia en la evidencia de auditoría obtenida para la cual la dirección no ha proporcionado una explicación satisfactoria.

⁴³ NIA 220 (Revisada), apartado A34

⁴⁴ NIA 220 (Revisada), apartado A45

⁴⁵ Los apartados R111.1 y R113.1 del Código de ética del IESBA requieren que el profesional de la contabilidad sea franco y diligente cuando cumple los principios de integridad y competencia y diligencia profesionales respectivamente. El apartado 111.1 A1 del Código de ética del IESBA explica que la integridad implica tener la fuerza de carácter para actuar adecuadamente, incluso cuando se enfrenta a presiones para actuar de otro modo. El apartado 113.1 A3 del Código de ética del IESBA explica que actuar de manera diligente también comprende ejecutar una tarea con esmero y minuciosamente de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables. Se requieren estas responsabilidades éticas independientemente de las presiones impuestas, de manera explícita o implícita, por la dirección.

Respuestas incongruentes

A33. Las respuestas incongruentes a indagaciones pueden incluir incongruencias tanto entre los diferentes grupos de personas que se especifican en el apartado 21 (es decir, la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, las personas de la función de auditoría interna u otros de la entidad) como entre las personas del mismo grupo. Por ejemplo, el auditor puede identificar respuestas incongruentes entre diferentes personas de la dirección.

Condiciones que llevan al auditor a pensar que un registro o documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento se han modificado

- A34. La NIA 500⁴⁶ requiere que el auditor considere la fiabilidad de la información que está previsto utilizar como evidencia de auditoría en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría. La fiabilidad de la información que está previsto utilizar como evidencia de auditoría trata del grado en el que el auditor puede depender de dicha información. La autenticidad es un atributo de la fiabilidad de la información que el auditor puede considerar. Al hacerlo, el auditor puede considerar si la fuente realmente generó o proporcionó la información, y si estaba autorizada para ello, y si la información no ha sido alterada inadecuadamente.
- A35. Los procedimientos de auditoría aplicados de conformidad con la NIA 500, esta NIA u otras o la información procedente de otras fuentes puede llamar la atención del auditor sobre condiciones que le lleven a pensar que un registro o documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento se han modificado, pero ese hecho no se ha revelado al auditor. Sin embargo, no se requiere que el auditor aplique procedimientos diseñados específicamente para identificar condiciones que indiquen que un registro o un documento pueden no ser auténticos o que los términos de un documento se han modificado. El apartado 22 se aplica si el auditor identifica dichas condiciones en el transcurso de la auditoría.

Ejemplos:

Algunas condiciones que, de identificarse, podrían llevar al auditor a pensar que un registro o un documento podrían no ser auténticos o que los términos de un documento se han modificado, pero ese hecho no se ha revelado al auditor incluyen:

- Alteraciones no explicadas de documentos recibidos de fuentes externas.
- Números de una serie no utilizados secuencialmente o duplicados.
- Direcciones y logos distintos a los esperados.
- Estilo de un documento distinto a otros del mismo tipo procedentes de la misma fuente (por ejemplo, cambio en las fuentes o en los formatos).
- Información que se esperaría que estuviera incluida y no lo está.
- Referencias de facturas o descripciones que difieren de otras facturas recibidas de la entidad.
- Términos comerciales inusuales, tales como precios, tipos de interés, garantías y términos de reembolso inusuales (por ejemplo, costes de compras que no parecen razonables para los bienes o servicios sobre los que se cargan).

⁴⁶ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7

- Información que parece inverosímil o incongruente con el conocimiento y la comprensión del auditor.
- Un cambio en el signatario autorizado.
- Documentos electrónicos cuya última fecha de edición es posterior a la fecha en la que se presentaron como finales.

A36. Cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un registro o un documento pueden no ser auténticos o que los términos de un documento se han modificado, pero ese hecho no le ha sido revelado, algunos posibles procedimientos de auditoría adicionales para investigarlo con más detalle pueden incluir:

- Indagaciones ante la dirección o ante otras personas de la entidad.
- La confirmación directa con terceros.
- La utilización del trabajo de un experto para que evalúe la autenticidad del documento.
- La utilización de herramientas y técnicas automatizadas, tales como la tecnología de autenticación o integridad, para evaluar la autenticidad del registro o del documento.

A37. Cuando los resultados de los procedimientos de auditoría adicionales indiquen que un registro o documento no es auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, el auditor puede determinar que las circunstancias son indicativas de fraude o indicios de fraude y, en consecuencia, aplica procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 55–58.

Recursos para el encargo (Ref: Apartado 23)

A38. La NIA 220 (Revisada)⁴⁷ explica que la determinación por el socio del encargo de si se requiere asignar recursos adicionales para el equipo del encargo es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, teniendo en cuenta cualquier cambio que pueda haber surgido durante este.

A39. La naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de personas con habilidades o conocimientos especializados, como expertos forenses y otros expertos cuando se determine que es necesario, o la participación de personas con más experiencia, puede variar en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.

Ejemplos:

- La entidad está investigando un fraude o los indicios de un fraude que puede tener un efecto material sobre los estados financieros (por ejemplo, cuando participa la alta dirección). Una persona con habilidades forenses puede ayudar en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en la medida en que se refieran al área específica de auditoría en la en la que se identificó el fraude o los indicios de fraude.
- La entidad está sujeta a una investigación por fraude o indicios de fraude o por casos de incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de una autoridad ajena a la entidad (por ejemplo, provisiones fiscales e ingresos que contienen incorrecciones materiales relacionadas con la evasión

⁴⁷ NIA 220 (Revisada), apartado A77

fiscal debido a que dichos ingresos se han generado a través de actividades ilegales articuladas a través del blanqueo de capitales). Expertos en fiscalidad y prevención del blanqueo de capitales pueden ayudar mediante la identificación de aquellos aspectos fraudulentos del incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento que pueden tener un impacto en los estados financieros.

- La complejidad de la estructura organizativa y de las relaciones con partes vinculadas, incluida la creación o existencia de entidades con fines específicos, puede ofrecer una oportunidad para que la dirección manifieste incorrectamente la posición financiera o el resultado de la entidad. Por ejemplo, un experto en legislación fiscal puede ayudar en la comprensión del propósito empresarial y las actividades o unidades de negocio en organizaciones complejas, incluido el modo en que su estructura a efectos fiscales puede diferir de su estructura organizativa.
- La complejidad del sector o del entorno regulatorio en el que opera la entidad puede ofrecer una oportunidad o un elemento de presión para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta. Por ejemplo, una persona especializada en esquemas de fraude en determinados mercados emergentes puede ayudar en la identificación de factores de riesgo de fraude o qué partidas de los estados financieros pueden ser susceptibles de riesgos de incorrección material debida a fraude.
- La utilización de instrumentos u otros acuerdos financieros complejos pueden ofrecer una oportunidad para revelar los riesgos y la naturaleza de productos estructurados complejos de manera inadecuada. Por ejemplo, un experto en valoración puede ayudar en la comprensión de la estructura del producto, el propósito, los activos subyacentes y las condiciones de mercado, los cuales pueden poner de relieve factores de riesgo de fraude, como discrepancias entre las condiciones de mercado y la valoración del producto estructurado.

A40. Las habilidades forenses, en el contexto de una auditoría de estados financieros, pueden combinar habilidades en contabilidad, auditoría y de investigación. Dichas habilidades pueden aplicarse en una investigación y evaluación de los registros contables de una entidad para obtener posible evidencia de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos, o en la aplicación de procedimientos de auditoría. La utilización de habilidades forenses también puede ayudar al auditor en la evaluación de si existe elusión de controles por la dirección o sesgo de la dirección intencionado en la información financiera.

Ejemplos:

Las habilidades forenses pueden incluir habilidades o conocimientos especializados en:

- La identificación y evaluación de los factores de riesgo de fraude.
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- La evaluación de la eficacia de los controles implementados por la dirección para prevenir y detectar el fraude.
- La valoración de la autenticidad de la información que está previsto utilizar como evidencia de auditoría.

- La recopilación, análisis y evaluación de información o datos utilizando herramientas y técnicas automatizadas para identificar relaciones, patrones o tendencias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude.
- La aplicación de conocimientos en esquemas de fraude y de técnicas para realizar entrevistas, recopilación de información y análisis de datos para la detección del fraude.
- Técnicas para realizar entrevistas utilizadas en las discusiones sobre cuestiones sensibles con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- El análisis de información financiera y no financiera utilizando herramientas y técnicas automatizadas para buscar incongruencias, patrones inusuales o anomalías que pueden indicar sesgo de la dirección intencionado o que pueden ser el resultado de la elusión de controles por la dirección.

A41. Para determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo puede considerar cuestiones tales como la especialización en sistemas de TI o en aplicaciones utilizadas por la entidad o en herramientas o técnicas que el equipo del encargo va a utilizar en la planificación y ejecución de la auditoría (por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre un gran volumen de asientos en el diario y otros ajustes para responder a los riesgos relacionados con la elusión de controles por la dirección).

A42. Para determinar si los miembros del equipo del encargo reúnen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude, el socio del encargo puede considerar, por ejemplo:

- asignar a más personas con habilidades o conocimientos especializados al equipo del encargo, como forenses y otros expertos;
- cambiar la composición del equipo del encargo para incluir a personas con más experiencia; o
- asignar miembros del equipo del encargo con más experiencia a la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría en aquellas áreas de auditoría específicas que requieren una atención significativa del auditor, incluida la realización de indagaciones ante la dirección y, cuando sea adecuado en función de las circunstancias, ante los responsables del gobierno de la entidad relacionados con esas áreas de auditoría específicas.

Realización del encargo (Ref: Apartados 24 y 29)

A43. Dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, el enfoque del socio del encargo en relación con la dirección, supervisión y revisión puede incluir incrementar la extensión y frecuencia de las discusiones por el equipo del encargo. Puede ser beneficioso mantener discusiones por el equipo del encargo adicionales basándose en la ocurrencia de hechos o condiciones que han tenido un impacto sobre la entidad, lo cual puede identificar información nueva o proporcionar información adicional acerca de la existencia de factores de riesgo de fraude (véase en el **Anexo 1** ejemplos de factores de riesgo de fraude).

Ejemplos:

- Cambios repentinos en la actividad empresarial o los resultados (por ejemplo, un descenso en los flujos de efectivo de las operaciones de una entidad originados por condiciones económicas que producen un incremento de las presiones internas a la dirección para alcanzar los objetivos de beneficios revelados públicamente).
- Cambios inesperados en la alta dirección de la entidad (por ejemplo, el director de finanzas dimite sin dar explicaciones de su repentina marcha, proporcionando una oportunidad para que otros empleados del departamento de tesorería cometan fraude dada la falta de supervisión por la alta dirección).

Naturaleza continua de las comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 25)

- A44. Una comunicación recíproca sólida entre la dirección o los responsables del gobierno de la entidad y el auditor facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- A45. La extensión de las comunicaciones con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad depende de los hechos y las circunstancias de la entidad relacionadas con el fraude, así como del progreso y resultado de los procedimientos de auditoría relacionados con el fraude aplicados en el encargo de auditoría.
- A46. El momento oportuno de las comunicaciones variará según la significatividad y naturaleza de las cuestiones relacionadas con el fraude y la actuación o las actuaciones que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad lleven a cabo.

Ejemplos:

- Llevar a cabo las indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones a las que se refieren los apartados 32(b)–32(c) y 33(b) lo antes posible en el encargo de auditoría, por ejemplo, como parte de las comunicaciones sobre cuestiones relativas a planificación.
- Cuando la NIA 701 es de aplicación, el auditor puede comunicar sus opiniones preliminares acerca de cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude en la discusión del alcance y momento de realización de la auditoría planificados.
- Mantener discusiones específicas con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya que se obtiene evidencia de auditoría relacionada con la evaluación por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad y con la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude. Estas discusiones pueden formar parte de las comunicaciones del auditor sobre los hallazgos significativos de la auditoría.
- Comunicar, en el momento oportuno de conformidad con la NIA 265⁴⁸, deficiencias significativas en el control interno (incluidas aquellas que son relevantes para la prevención o detección del fraude) con el nivel o los niveles adecuados de la dirección y los

⁴⁸ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

responsables del gobierno de la entidad puede permitirles llevar a cabo las actuaciones correctoras necesarias y en el momento oportuno.

Asignación de la responsabilidad de comunicar con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad al miembro o los miembros apropiados del equipo del encargo

- A47. La NIA 220 (Revisada)⁴⁹ trata de la responsabilidad global del socio del encargo respecto de los recursos del encargo y la realización del encargo. Debido a la naturaleza y lo sensible del fraude, en especial aquel en el que participa la alta dirección, asignar tareas o actuaciones a miembros del equipo del encargo con las habilidades o la experiencia adecuadas y proporcionar un grado adecuado de dirección, supervisión y revisión de su trabajo es también importante para las comunicaciones requeridas por esta NIA. Ello incluye la participación de miembros del equipo del encargo con las habilidades o la experiencia adecuadas para comunicarse con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de cuestiones relacionadas con el fraude.
- A48. La NIA 220 (Revisada)⁵⁰ trata la responsabilidad del socio del encargo de que los miembros del equipo del encargo tengan conocimiento de los requerimientos de ética aplicables. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere el cumplimiento del principio de integridad, que implica mantenerse firme cuando uno se enfrenta a dilemas y situaciones difíciles; o cuestionar a los demás cuando las circunstancias lo justifiquen de un modo adecuado a las circunstancias. Es importante, especialmente para aquellos miembros del equipo del encargo que tratarán con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad cuestiones relacionadas con el fraude, considerar el contenido de las comunicaciones y el modo en que se deben llevar a cabo dichas comunicaciones.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 26)

- A49. Tal como se explica en la NIA 315 (Revisada 2019)⁵¹, la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. Por lo tanto, las expectativas del auditor con respecto a los riesgos de incorrección material debida a fraude pueden cambiar a medida que se obtiene más información.

Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 27)

- A50. La información procedente de otras fuentes obtenida de conformidad con los apartados 15–16 de la NIA 315 (Revisada 2019) puede ser aplicable a la identificación de factores de riesgo de fraude al proporcionar información y perspectiva sobre:
- La entidad y el sector en el que opera la entidad y los correspondientes riesgos de negocio, que pueden crear presiones sobre la organización para alcanzar el objetivo de resultados.
 - El compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos.
 - El hecho de que la dirección se comprometa a corregir las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
 - La complejidad de la aplicación del marco de información financiera aplicable debido a la

⁴⁹ NIA 220 (Revisada), apartados 25–34

⁵⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 17

⁵¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A48

naturaleza y las circunstancias de la entidad, que pueden crear oportunidades para que la dirección cometa y oculte actividad financiera fraudulenta.

- A51. Al realizar un encargo de auditoría inicial de conformidad con la NIA 510⁵², en algunas circunstancias, sujeto a disposiciones legales, reglamentarias o principios de ética aplicables, el auditor sucesor propuesto puede solicitar al auditor predecesor que le proporcione información acerca del fraude identificado o de los indicios de fraude. Dicha información puede dar una indicación de la concurrencia de factores de riesgo de fraude o de un fraude o indicios de fraude.

Revisión retrospectiva del resultado de estimaciones contables previas (Ref: Apartado 28)

- A52. El propósito de una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables reflejadas en los estados financieros de un periodo anterior es evaluar si hay indicios de un posible sesgo de la dirección. La revisión no pretende hacer dudar de los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de información disponible cuando se realizaron.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 29)

- A53. Como se explica en la NIA 220 (Revisada)⁵³, el socio del encargo es responsable de crear un entorno que enfatice la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo. La discusión por el equipo del encargo permite a los miembros del equipo del encargo compartir su perspectiva en el momento oportuno sobre la base de sus habilidades, conocimiento y experiencia acerca del modo en que los estados financieros pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar.
- A54. Puede invitarse a personas con habilidades o conocimientos especializados, tales como expertos forenses y otros expertos, a asistir a las discusiones por el equipo del encargo para proporcionar una perspectiva más detallada de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude. La participación y contribuciones de las personas con habilidades o conocimientos especializados puede elevar la calidad de la discusión que se está llevando a cabo.
- A55. El intercambio de ideas puede servir para informar la perspectiva inicial del auditor sobre el tono al nivel superior. Esta conversación puede incluir una discusión acerca de las actuaciones y comportamientos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, incluido si existen actuaciones claras y congruentes y comunicaciones acerca de la integridad y comportamiento ético a todos los niveles de la entidad.
- A56. Los siguientes enfoques pueden ser útiles para facilitar el intercambio de ideas:
- Escenarios «y si» – estos pueden ser útiles cuando se discute si ciertos hechos o condiciones crean un entorno en la entidad en el que una o más personas de entre la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados tienen el incentivo o elemento de presión para cometer fraude, la percepción de una oportunidad para cometerlo y una cierta racionalización del acto y, en su caso, el modo en que puede producirse.
 - Herramientas y técnicas automatizadas – estas pueden ser utilizadas para sustentar la discusión acerca de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección

⁵² NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*.

⁵³ NIA 220 (Revisada), apartado 14

material debida a fraude. Por ejemplo, las herramientas y técnicas automatizadas pueden utilizarse para sustentar la identificación de factores de riesgo de fraude, incluidas técnicas que amplían el conocimiento de incentivos y presiones, como los ratios financieros de referencia de la industria o sector. Las relaciones inusuales en el periodo de datos actual de la entidad (por ejemplo, datos financieros y operativos) pueden indicar ratios o tendencias adversos comparados con los de los competidores o los resultados pasados de la entidad.

A57. El intercambio de ideas puede incluir, entre otras cuestiones, si:

- Las interacciones observadas por el equipo del encargo entre los miembros de la dirección (por ejemplo, entre el presidente ejecutivo y el director financiero) o entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad pueden indicar una falta de cooperación o respeto mutuo entre las partes. Esta circunstancia, a su vez, puede ser indicativa de un entorno que conduce a la existencia de fraude.
- Cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo puede indicar la posibilidad de actividad fraudulenta.
- La información conocida (por ejemplo, la obtenida a través de la lectura de revistas profesionales o el acceso a informes emitidos por un organismo regulador) acerca de fraudes que tienen un impacto sobre otras entidades y dieron lugar a correcciones materiales en los estados financieros de esas entidades, tales como entidades del mismo sector o región geográfica, puede ser indicativa de riesgos de incorrección material debida a fraude para la entidad que está siendo auditada.
- La dirección puede utilizar la información a revelar, o no revelar información, para ocultar la adecuada comprensión de los estados financieros de la entidad (por ejemplo, incluyendo demasiada información inmaterial o utilizando un lenguaje ambiguo o poco claro o a través de la ausencia de información a revelar, como la relacionada con acuerdos de financiación fuera de balance o acuerdos de arrendamiento).
- Existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (por ejemplo, una patente de un medicamento de una entidad del sector farmacéutico expira lo que la lleva a un descenso de los ingresos). En dichas circunstancias, pueden existir incentivos o presiones para cometer fraude sobre la dirección con el fin de ocultar una incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- La entidad tiene relaciones y transacciones con partes vinculadas significativas (por ejemplo, la entidad tiene una estructura organizativa compleja que incluye varias entidades con propósito especial controladas por la dirección). Estas circunstancias pueden proporcionar a la dirección la oportunidad de cometer fraude, por ejemplo, sobrevalorando los beneficios u ocultando deuda.
- La entidad tiene otras relaciones con terceros que dan lugar a un factor de riesgo de fraude o a un riesgo de fraude de terceros.

Ejemplos:

- Sobre la base del conocimiento del auditor de las actividades de procesamiento de la entidad, el auditor identificó un factor de riesgo de fraude (es decir, una oportunidad

para cometer fraude) debido a la falta de supervisión de la dirección sobre procesos de negocio significativos externalizados a un proveedor de servicios externo.

- Sobre la base del conocimiento del auditor de los controles de acceso físicos, el auditor identificó un factor de riesgo de fraude (es decir, una oportunidad para cometer fraude) debido a la falta de seguridad suficiente en ubicaciones con cantidades materiales de activos de pequeño tamaño, peso ligero y alto valor.
- Sobre la base del conocimiento del auditor de los contratos de ingresos, llegó a conocimiento del auditor que la entidad está utilizando acuerdos de consignación en los que terceros venden las existencias de la entidad en su nombre y esta obtiene ingresos de esas ventas. El auditor identificó un factor de riesgo de fraude (es decir, un incentivo para cometer fraude) debido al incentivo del tercero para declarar menos ventas consignadas para que el tercero cumpla sus propios objetivos de ventas.

A58. El equipo del encargo puede considerar otras vías por las que la dirección puede eludir controles además de la utilización de asientos en el diario y otros ajustes, estimaciones significativas o transacciones ajenas al curso normal de los negocios.

Ejemplos:

- Creación de registros ficticios de empleados o proveedores en un intento de transferir efectivo a cuentas personales.
- Modificación de la fecha y hora de las transacciones legítimas para manipular los registros financieros.

A59. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo que participan en la discusión por el equipo del encargo también pueden, en su caso, utilizarla como una oportunidad para:

- Poner énfasis en la importancia de mantener un estado mental inquisitivo durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.
- Recordar a los miembros del equipo del encargo su función de servir al interés público mediante la realización de encargos de auditoría de calidad y la importancia de que se mantengan objetivos para facilitar mejor la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida de personas de dentro o fuera de las funciones de información financiera o contabilidad, o ajenas a la entidad.
- Considerar los procedimientos de auditoría que pueden seleccionarse para responder adecuadamente a la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida a fraude, incluido si ciertos tipos de procedimientos de auditoría pueden ser más eficaces que otros y cómo incorporar un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar. El **Anexo 2** incluye ejemplos de procedimientos que incorporan un elemento de imprevisibilidad.

Procedimientos analíticos aplicados y relaciones inusuales o inesperadas identificadas (Ref: Apartado 30)

A60. El auditor puede identificar fluctuaciones o relaciones cuando aplica procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁵⁴ que son incongruentes con otra información relevante o que difieren significativamente de los valores esperados.

Ejemplo:

Procedimiento analítico	Resultado inesperado o incongruente del procedimiento analítico
Una comparación del volumen de ventas registrado de la entidad con su capacidad de producción.	Un exceso de volumen de ventas sobre la capacidad de producción puede ser indicativa de ventas ficticias o de ventas registradas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos.
Un análisis de la tendencia de los ingresos mensuales comparado con las devoluciones de ventas mensuales, incluido durante el periodo de información y poco después de la fecha de cierre de este.	Un incremento de las devoluciones de ventas poco después de la fecha de cierre del periodo de información respecto de las devoluciones de ventas durante el mes puede indicar la existencia de acuerdos paralelos no revelados con clientes que implican la devolución de ventas que, de conocerse, no permitiría el reconocimiento de ingresos.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad

La entidad y su entorno (Ref: Apartado 31)

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad, el gobierno, los objetivos y la estrategia y la dispersión geográfica

A61. Conocer la estructura organizativa y de propiedad de la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. Una estructura organizativa excesivamente compleja, que implique entidades legales inusuales o innecesariamente complejas o estructuras organizativas inusuales o excesivamente complejas en comparación con otras entidades del sector, pueden indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

⁵⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b)

Ejemplo:

- Cuando existen transacciones intragrupo complejas, la oportunidad de manipular saldos o crear transacciones ficticias aumenta.

A62. Conocer la naturaleza de los acuerdos de gobierno de la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, un gobierno corporativo o acuerdos de rendición de cuentas frágiles pueden debilitar la supervisión e incrementar la oportunidad de fraude (véanse también los apartados A71–A82). Sin embargo, algunas entidades pueden haber asignado la responsabilidad de supervisar los procesos para la identificación y respuesta al fraude en la entidad a un miembro de la alta dirección de la entidad o a otro a quien se ha designado para esa responsabilidad.

Ejemplo:

Si la entidad está llevando a cabo actividades de transformación digital significativas, unos acuerdos de gobierno corporativo débiles sobre las tecnologías implementadas recientemente que tienen un impacto sobre el sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros pueden incrementar la oportunidad de fraude.

A63. Conocer los objetivos y la estrategia de la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. Los objetivos y la estrategia tienen un impacto sobre las expectativas, tanto interna como externamente, y pueden crear presiones sobre la entidad para alcanzar los objetivos de resultados.

Ejemplo:

Cuando la entidad tiene una estrategia de crecimiento agresiva, puede crear presiones sobre el personal de la entidad para cometer fraude con el fin de cumplir los objetivos establecidos.

A64. Conocer la dispersión geográfica de la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. La entidad puede operar en ubicaciones que pueden ser susceptibles de fraude u otros actos ilegales o faltos de ética que se pueden llevar a cabo para facilitar u ocultar fraude. El auditor puede obtener información acerca de esas ubicaciones de diversas fuentes internas y externas incluidas búsquedas en bases de datos relevantes.

Ejemplos:

- Marcos legales y reglamentarios débiles que crean un entorno permisivo para proporcionar información financiera fraudulenta sin consecuencias significativas.
- Centros financieros en el extranjero que tienen una normativa menos restrictiva e incentivos fiscales que pueden facilitar el fraude a través del blanqueo de capitales.
- Normas culturales en las que el cohecho es una práctica aceptada de hacer negocios, lo cual puede llevar a que el soborno se utilice para facilitar u ocultar fraude.

Entorno regulatorio y sectorial

A65. Conocer el sector y el entorno regulatorio en el que opera la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. La entidad puede operar en un sector que puede ser susceptible de fraude u otros actos ilegales o faltos de ética que se pueden llevar a cabo para facilitar u ocultar

fraude. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad operan en:

- Un sector en el que existen mayores oportunidades para cometer fraude (por ejemplo, en el sector de la construcción, las políticas de reconocimiento de ingresos pueden ser complejas y sujetas a un juicio significativo lo cual puede crear oportunidades de cometer fraude).
- Un sector que está bajo presión (por ejemplo, con un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes en ese sector). Dichas características pueden crear un incentivo para cometer fraude porque puede ser más difícil alcanzar los objetivos de resultados.
- Un sector que es susceptible de actos de blanqueo de capitales (por ejemplo, los sectores de banca o juego y apuestas pueden ser especialmente vulnerables al blanqueo de capitales, lo cual puede facilitar el fraude).
- Un entorno regulatorio que puede crear incentivos o presiones para cometer fraude (por ejemplo, los programas de ayuda que pueden incluir umbrales que se deben cumplir para obtener la ayuda).

Mediciones de resultados utilizadas, tanto internas como externas

A66. Las mediciones de resultados, tanto internas como externas, pueden crear presiones sobre la entidad. Estas presiones, a su vez, pueden motivar a la dirección o a los empleados a llevar a cabo actuaciones para mejorar los resultados de la empresa inadecuadamente o para preparar estados financieros con incorrecciones. Las mediciones internas de desempeño pueden incluir mediciones del desempeño de los empleados y políticas de remuneración por incentivos. Las mediciones de resultados externas pueden incluir las expectativas de accionistas, analistas u otros usuarios.

Ejemplo:

El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas, como el análisis de datos desagregados, por ejemplo, por segmento de negocio o línea de producto, para identificar incongruencias o anomalías en los datos utilizados en las mediciones de resultados.

A67. El auditor puede considerar escuchar las conversaciones sobre los beneficios de la entidad entre la entidad y los analistas o leer los informes de investigación de los analistas. Ello puede proporcionar al auditor información acerca de si los analistas tienen unas expectativas desmesuradas o poco realistas acerca de los resultados de la entidad. Los auditores pueden también aprender acerca de las actitudes de la dirección hacia esas expectativas basándose en el modo en que la dirección interactúa con los analistas. Las expectativas desmesuradas de los analistas que se cumplen por compromisos de la dirección de hacerlo pueden ser indicativas de presiones y racionalizaciones para que la dirección manipule métricas clave de resultados.

A68. Otras cuestiones que el auditor puede considerar incluyen:

- Paquetes de remuneración a la dirección. Cuando una parte significativa de la remuneración a la dirección depende de alcanzar unos objetivos financieros, la dirección puede tener un incentivo para manipular los resultados.
- Atención mediática negativa, informes de ventas en corto o informes de analistas negativos. Cuando la dirección se encuentra bajo presión o un examen intenso para que responda a estas cuestiones, puede tener un incentivo para manipular los resultados.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A69. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son, a menudo, los principales usuarios de sus estados financieros y pueden, en consecuencia, tener expectativas relacionadas con mediciones de resultados externas. El auditor puede también considerar la naturaleza y extensión del examen externo de otras partes o ciudadanos dado que la dirección de la entidad del sector público puede tener un incentivo de manipular los resultados cuando están bajo presión o examen intensos.

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad
(Ref: Apartado 31)

A70. Algunas cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de qué partidas de los estados financieros tienen una susceptibilidad mayor de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude incluyen:

- Áreas del marco de información financiera aplicable que requieren:
 - Una base de medición que da lugar a la necesidad de un método complejo relacionado con una estimación contable.
 - Que la dirección aplique juicios significativos, como estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación o un tratamiento contable para productos financieros nuevos y emergentes todavía no establecido (por ejemplo, algunos tipos de activos digitales).
 - Especialización en un campo distinto de la contabilidad, como cálculos actuariales, valoraciones o ingeniería de datos. En especial, en los casos en los que la dirección puede influir y dirigir el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por los expertos de la dirección.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, la dirección puede, intencionadamente, aplicar erróneamente nuevos requerimientos contables relacionados con cantidades, clasificación, forma de presentación o información a revelar.
- La selección y aplicación de políticas contables por la dirección. Por ejemplo, la elección por la dirección de la política contable no es congruente con la de entidades similares del sector.
- El importe de una estimación contable seleccionada por la dirección para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

Ejemplos:

- La dirección puede tender sistemáticamente hacia uno de los límites de un rango de resultados posibles que proporciona un resultado más favorable para la dirección.
- La dirección puede utilizar un modelo que aplica un método que no está establecido o su utilización no es común en un sector o entorno concretos.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

La cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos (Ref: Apartado 32(a)(i))

A71. El conocimiento de aspectos del entorno de control de la entidad que tratan la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos ayuda al auditor en la determinación de la actitud de la dirección y tono al nivel superior con respecto a la prevención y detección del fraude.

A72. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con el comportamiento ético, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y la consideración de información de fuentes externas acerca de:

- El compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos a través de sus acciones. Esto es importante porque es más probable que los empleados se comporten con ética cuando la dirección está comprometida con la integridad y los comportamientos éticos.
- Las comunicaciones de la entidad respecto a la integridad y los valores éticos. Por ejemplo, la entidad puede tener una declaración de objetivos fundamentales, un código de ética o una política de fraude que exponga las expectativas sobre el personal de la entidad respecto a su compromiso con la integridad y los valores éticos relacionados con la gestión del riesgo de fraude. En entidades de mayor tamaño o más complejas, la dirección puede también haber establecido un proceso que requiera a los empleados confirmar anualmente que han cumplido con el código de ética de la entidad.
- Si la entidad ha desarrollado formación práctica sobre percepción del fraude. Por ejemplo, la entidad puede requerir a los empleados que hagan formación práctica sobre ética y código de conducta como parte de un programa continuado o de iniciación. En entidades de mayor tamaño o más complejas, puede requerirse formación práctica específica para aquellos que tengan una función en la prevención y detección del fraude (por ejemplo, la función de auditoría interna).
- Respuesta de la dirección a actividad fraudulenta. Por ejemplo, que las faltas de ética leves se pasen por alto (por ejemplo, sustracciones menores, fraude de gastos) puede indicar que fraudes más significativos cometidos por empleados clave se tratan de una manera igualmente indulgente.

El programa de denuncias de la entidad (u otro programa para informar de fraudes) (Ref: Apartado 32(a)(ii))

A73. A menudo, los fraudes se descubren a través de confidencias o quejas presentadas a través de un programa de denuncias de la entidad. Los programas de denuncias, a los cuales las entidades se pueden referir con otros nombres, incluido, por ejemplo, línea directa para informar sobre fraudes,

están diseñados para recopilar, entre otras cosas, información procedente de empleados, clientes y otros interesados sobre denuncias de fraude que tienen un impacto en la entidad. Un programa de denuncias es, a menudo, un componente esencial de la gestión del riesgo de fraude de la entidad.

- A74. El diseño de un programa de denuncias variará dependiendo de la naturaleza y complejidad de la entidad, incluida su exposición a los riesgos de fraude. Por ejemplo, los programas más formalizados pueden incluir una dirección de correo electrónico, un sitio web o mecanismo de información telefónica reservados, formación práctica formal para todos los empleados, información periódica sobre las cuestiones registradas a través del programa para la dirección y los responsables del gobierno de la entidad o la gestión del programa por un tercero. Alternativamente, los programas de denuncias pueden consistir en procesos menos formales, que pueden incluir la comunicación verbal del programa o la comunicación a través del sitio web de la entidad en el que las confidencias o quejas pueden recibirse, junto con el seguimiento llevado a cabo por el personal de recursos humanos o por una parte independiente, como un asesor externo.
- A75. Cuando se obtiene conocimiento del programa de denuncias de la entidad, el auditor puede:
- Obtener conocimiento del modo en que la entidad recibe las confidencias o quejas, la objetividad y competencia de las personas que participan en la administración del programa, la adecuación de los procesos de la entidad para tratar las cuestiones surgidas, incluida su investigación y procesos de corrección y las protecciones al alcance de los denunciantes. En una entidad de mayor tamaño o más compleja, la falta de un programa de denuncias, o la existencia de uno ineficaz, puede ser indicativa de deficiencias en el entorno de control de la entidad.
 - Inspeccionar los archivos del programa de denuncias para cualquier confidencia o queja que pueda denunciar fraudes que no están siendo investigados por la entidad o información que pueda hacer surgir cuestiones acerca del compromiso de la dirección de crear y mantener una cultura de honestidad y comportamiento ético.
 - Aplicar procedimientos adicionales relacionados con denuncias de fraude que están siendo investigadas por la entidad de conformidad con los requerimientos de los apartados 55–58.

Supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 32(a)(iii))

- A76. En muchas jurisdicciones, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración de riesgos realizada por la entidad, incluidos los riesgos de fraude y los controles que responden a dichos riesgos. Dado que las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar según la entidad y jurisdicción, es importante que el auditor conozca las responsabilidades respectivas de cada uno, a fin de poder llegar a obtener conocimiento de la supervisión ejercida por las personas competentes respecto a la prevención y detección del fraude⁵⁵.
- A77. Un conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede proporcionar perspectiva sobre la susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles que previenen o detectan el fraude y la competencia e integridad de la

⁵⁵ Los apartados A1–A8 de la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, proporcionan orientación acerca de con quién debe comunicarse el auditor, incluido cuando la estructura del gobierno de la entidad no está bien definida.

dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por varias vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o la indagación ante los responsables del gobierno de la entidad.

- A78. La eficacia de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad se ve influida por su objetividad y familiaridad con los procesos y controles que la dirección ha establecido para prevenir o detectar el fraude. Por ejemplo, la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude es un aspecto importante de su función de supervisor, y la objetividad de dicha evaluación se ve influida por su independencia respecto de la dirección.

Graduación (Ref: Apartado 32(a)(iii))

- A79. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Este puede ser el caso de una entidad de pequeña dimensión o menos compleja en la que un único propietario dirige la entidad y ninguna otra persona ejerce funciones de gobierno. En esos casos, el auditor, por lo general, no lleva a cabo ninguna actuación al respecto porque no existe supervisión separada de la dirección.

Indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 32(c))

- A80. El auditor también puede indagar ante los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que esta valora el riesgo de fraude, así como sobre sus controles para prevenir o detectar el fraude, la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos.
- A81. Las indagaciones específicas sobre áreas susceptibles de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude cometido por la dirección pueden estar relacionadas tanto con riesgo inherente como con riesgo de control. Las indagaciones específicas pueden incluir juicio de la dirección cuando se refieren a la contabilización de estimaciones contables complejas o transacciones complejas o inusuales, incluidas las de áreas controvertidas o emergentes, que pueden ser susceptibles de información financiera fraudulenta.
- A82. Las indagaciones acerca de si los responsables del gobierno de la entidad tienen conocimiento de cualquier deficiencia de control relacionada con la prevención y detección del fraude pueden proporcionar información para la evaluación por el auditor de los componentes del sistema de control interno de la entidad. Dichas indagaciones también pueden poner de relieve condiciones en el sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar actuaciones fraudulentas. Por ejemplo, comprender los incentivos o las presiones sobre la dirección que pueden producir sesgo de la dirección, intencionado o no, puede proporcionar información para el conocimiento del auditor del proceso de valoración del riesgo realizada por la entidad y los riesgos de negocio. Dicha información puede afectar a la consideración del auditor del efecto de la razonabilidad de hipótesis significativas hechas por la dirección o sus expectativas.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

El proceso de la entidad para identificar, valorar y responder a riesgos de fraude (Ref: Apartado 33(a))

- A83. La dirección puede poner un gran énfasis en la prevención del fraude mediante la implementación de un programa de gestión del riesgo de fraude. La naturaleza y complejidad de la entidad puede tener un impacto en el diseño del programa de gestión del riesgo de fraude, que puede incluir los siguientes elementos:

- Establecimiento de políticas de gobierno del riesgo de fraude.
- Realización de una valoración del riesgo de fraude.
- Diseño y despliegue de actividades de control de prevención y detección del fraude.
- Realización de investigaciones.
- Seguimiento y evaluación completa del programa de gestión del riesgo de fraude.

Identificación de riesgos de fraude (Ref: Apartado 33(a)(i))

- A84. El proceso de valoración del riesgo por la entidad puede incluir una evaluación de los incentivos, las presiones y las oportunidades para cometer fraude, o el modo en que la entidad puede ser susceptible de fraude de terceros. Un proceso de valoración de riesgo de una entidad puede también considerar la posible elusión de controles por parte de la dirección, así como áreas en las que existen deficiencias de control, incluida una falta de segregación de funciones.
- A85. En el caso que sean de aplicación requerimientos legales o reglamentarios, la dirección puede considerar riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos o la información financiera fraudulenta en relación con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias por la entidad. Por ejemplo, un riesgo de fraude puede incluir la preparación de información financiera inexacta para una declaración a una autoridad reguladora con el fin de mejorar la apariencia del resultado de una entidad y, con ello, evitar la inspección por parte de las autoridades reguladoras o una sanción.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A86. En el sector público, la dirección puede necesitar considerar los riesgos relacionados con las presiones políticas para alcanzar resultados específicos y las presiones para cumplir o seguir dentro del presupuesto aprobado, incluidos los gastos sujetos a límites legales.

Valoración de la significatividad de los riesgos de fraude identificados y respuesta a los riesgos valorados de fraude (Ref: Apartados 33(a) (ii)–(iii))

- A87. Existen varios enfoques que la dirección puede utilizar para valorar los riesgos de fraude, y el enfoque puede variar en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad. La entidad puede valorar los riesgos de fraude utilizando diferentes formularios, como una matriz compleja de calificación de riesgos o una simple narrativa.
- A88. Cuando la dirección determina la probabilidad de fraude, puede considerar tanto la posibilidad como la frecuencia (es decir el número de incidentes relacionados con fraude que cabe esperar). Otros factores que la dirección puede considerar para la determinación de la probabilidad pueden incluir el volumen de transacciones o el beneficio cuantitativo para quien comete el fraude.
- A89. La dirección puede responder a la probabilidad de riesgo de fraude llevando a cabo actuaciones en los otros componentes del sistema de control interno de la entidad o realizando cambios a ciertos aspectos de la entidad o su entorno. Para responder a los riesgos de fraude, una entidad puede elegir cesar el negocio en ciertas ubicaciones, reasignar la autoridad entre el personal clave o realizar cambios a aspectos del modelo de negocio de la entidad.

Ejemplo:

Durante el proceso de valoración del riesgo por la entidad relacionado con el fraude de terceros, la dirección identificó un nivel inusual de desembolsos a proveedores recientemente incorporados en la base de datos de proveedores aprobados. Tras investigar la cuestión, la dirección determinó que el personal de compras y suministros se coludieron con los proveedores cuando los incorporaron a la base de datos. La dirección diseñó e implementó controles para prevenir y detectar si volvía a producirse un fraude relacionado con proveedores.

- A90. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material debida a fraude que no identificó la dirección, se requiere que el auditor determine si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos fuera de un tipo que el auditor esperaría que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtenga conocimiento de por qué el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó dichos riesgos de incorrección material⁵⁶.

Graduación (Ref: Apartado 33(a))

- A91. En las entidades de pequeña dimensión y menos complejas y, en particular, en las entidades dirigidas por el propietario, la manera en que se diseña, implementa y mantiene el proceso de valoración del riesgo de la entidad variará según la dimensión y la complejidad de esta. Cuando no existen procesos formales o políticas o procedimientos documentados, todavía se requiere que el auditor obtenga conocimiento del modo en que la dirección, o cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad identifican los riesgos de fraude relacionados con la apropiación indebida de activos y la información financiera fraudulenta, evalúan la significatividad de los riesgos de fraude identificados y responden a los riesgos valorados.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 33(b))

- A92. La dirección acepta la responsabilidad del sistema de control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es adecuado que el auditor haga indagaciones ante la dirección acerca de los procesos de la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude de la entidad. La naturaleza, extensión y frecuencia del proceso de valoración del riesgo de fraude por la dirección puede variar de una entidad a otra. En algunas entidades, el proceso de la dirección puede tener una periodicidad anual o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, el proceso de la dirección puede ser menos formal y menos frecuente. La naturaleza, extensión y frecuencia del proceso de valoración por la dirección son relevantes para que el auditor tenga conocimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la dirección no tenga un proceso de valoración del riesgo o si el proceso de valoración del riesgo de la entidad no responde a los riesgos de fraude identificados puede ser indicativo de la poca importancia que le da la dirección al control interno.
- A93. Las indagaciones ante la dirección pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de que existan incorrecciones materiales debidas a fraude cometido por los empleados. Sin embargo, es probable que dichas indagaciones no proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude cometido por la dirección. Las indagaciones ante otros de la entidad pueden proporcionar una perspectiva adicional sobre los controles de prevención del fraude, el tono al nivel superior y la cultura de la organización. Las

⁵⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 23

respuestas procedentes de las indagaciones también pueden servir para corroborar respuestas recibidas procedentes de la dirección o para proporcionar información acerca de la posibilidad de elusión de controles por la dirección.

Ejemplos:

Otras personas de la entidad ante las que el auditor puede realizar indagaciones sobre la existencia o la sospecha de fraude son, entre otros:

- Personal operativo que no participe directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados que participen en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y aquellos que supervisen o realicen el seguimiento de dichos empleados.
- Asesores jurídicos internos.
- El director de ética, el director de cumplimiento o cargo equivalente.
- La persona o las personas encargadas del tratamiento de las denuncias de fraude.

A94. La dirección, con frecuencia, está en una situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar que es necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con información procedente de otras fuentes.

A95. Las indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad pueden ser más eficaces cuando implican una discusión y las llevan a cabo miembros de categoría superior del equipo del encargo. Ello permite una comunicación recíproca con los entrevistados y proporciona al auditor la oportunidad de formular preguntas para profundizar y esclarecer cuestiones.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Evaluaciones continuas y aisladas para el seguimiento de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude (Ref: Apartado 34(a))

A96. Algunas de las cuestiones que puede ser relevante considerar por el auditor para conocer aquellos aspectos del proceso de la entidad que trata de las evaluaciones continuas y aisladas para el seguimiento de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude y para la identificación y corrección de las correspondientes deficiencias pueden incluir:

- Si la dirección ha identificado ubicaciones operativas concretas o segmentos de negocio para los que es más probable que exista el riesgo de fraude y si la dirección ha incorporado diferentes enfoques para hacer el seguimiento de esas ubicaciones operativas o segmentos de negocio.
- El modo en que la entidad hace el seguimiento de los controles que responden a los riesgos de fraude en cada componente del sistema de control interno de la entidad, incluida la eficacia operativa de los controles antifraude, y la corrección de las deficiencias de control según sea necesario.

Indagaciones ante la auditoría interna (Ref: Apartado 34(b))

- A97. La función de auditoría interna de una entidad puede realizar actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y actividades de asesoramiento diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, gestión del riesgo y control interno. Como función de auditoría interna, puede identificar fraudes o participar durante todo el proceso de investigación de un fraude. Las indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna pueden, en consecuencia, proporcionar al auditor información útil acerca de casos de fraude, indicios de fraude o denuncias de fraude y del riesgo de fraude.
- A98. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna⁵⁷.

Ejemplos:

En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019) y de la NIA 610 (Revisada 2013) en un contexto de fraude, el auditor puede, por ejemplo, indagar acerca de:

- El modo en que el proceso de valoración del riesgo responde al riesgo de fraude.
- Los procesos y controles de la entidad para prevenir o detectar el fraude.
- La cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos.
- Si la función de auditoría interna tiene conocimiento de cualquier caso de elusión de controles por la dirección.
- Los procedimientos relacionados con el fraude aplicados, en su caso, por la función de auditoría interna durante el ejercicio y si la dirección y responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a cualquier hallazgo derivado de esos procedimientos.
- Los procedimientos aplicados, en su caso, por la función de auditoría interna en la investigación de fraudes e indicios de incumplimiento del código de ética y los valores de la entidad, y si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a cualquier hallazgo derivado de esos procedimientos.
- Los informes relativos al fraude, en su caso, o comunicaciones preparadas por la función de auditoría interna, y si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a cualquier hallazgo derivado de esos informes.
- Deficiencias de control identificadas por la función de auditoría interna relevantes para la prevención y detección del fraude y si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a cualquier hallazgo derivado de esas deficiencias.

El sistema de información y comunicación (Ref: Apartados 35 y 49)

- A99. Obtener conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros incluye el modo en el que la entidad incorpora información

⁵⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a)(ii) y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

procedente del procesamiento de transacciones al mayor. Ello implica, generalmente, la utilización de asientos en el diario, ya sean estándar o no o automatizados o manuales. Este conocimiento permite al auditor identificar la población de asientos en el diario y otros ajustes sobre la que se requiere realizar pruebas de conformidad con el apartado 49(b). Obtener conocimiento de la población, puede proporcionar al auditor una perspectiva acerca de los asientos en el diario y otros ajustes que pueden ser susceptibles de intervención o manipulación no autorizada o inadecuada. Ello puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de procedimientos sobre los asientos en el diario y otros ajustes de conformidad con los apartados 49(c) y 49(d).

A100. El **Anexo 4** incluye consideraciones adicionales para la selección de los asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas, incluidas cuestiones sobre las que la comprensión requerida proporciona conocimientos al auditor.

A101. Cuando se aplican procedimientos de valoración del riesgo, el auditor puede considerar cambios en el entorno de TI de la entidad, debidos a la introducción de nuevas aplicaciones de TI o mejoras de la infraestructura de TI, que pueden tener un impacto sobre la susceptibilidad de la entidad al fraude o crear vulnerabilidades en el entorno de TI (por ejemplo, cambios a las bases de datos implicadas en el procesamiento o almacenamiento de datos). También puede existir una mayor susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude cuando existen aplicaciones de TI complejas utilizadas para iniciar o procesar transacciones o información, como la utilización de inteligencia artificial o algoritmos de aprendizaje automático (*machine learning*) para calcular e iniciar asientos contables. En dichas circunstancias, el auditor puede asignar al encargo a personas con habilidades y conocimientos especializados, como expertos forenses y expertos en TI, o personas con más experiencia.

Actividades de control (Ref: Apartados 33 y 36)

A102. La dirección puede aplicar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que elige implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que elige aceptar dadas la naturaleza y circunstancias de la entidad. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir o detectar el fraude, la dirección considera el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude.

A103. Los controles diseñados para prevenir o detectar el fraude se clasifican, generalmente, como preventivos (diseñados para prevenir que ocurra un hecho o transacción fraudulentos) o de detección (diseñados para descubrir un hecho o transacción fraudulentos después de que se haya cometido fraude). Responder a los riesgos de fraude puede implicar una combinación de controles manuales y automatizados de prevención y detección del fraude que permiten a la entidad hacer el seguimiento de indicadores de fraude dentro del alcance de su tolerancia al riesgo.

Ejemplos:

Controles preventivos

- Decisores claramente definidos y documentados que utilizan delegaciones, autorizaciones y otras instrucciones.
- Controles de acceso, incluidos aquellos que tratan la seguridad física de los activos contra el acceso, adquisición, utilización o enajenación no autorizados, y aquellos que previenen el acceso no autorizado al entorno de TI y de información de la entidad, como la tecnología de autenticación.

- Controles sobre el proceso para diseñar, programar, comprobar y migrar los cambios al sistema de TI.
- Comprobaciones en la entrada, periodos de prueba, evaluaciones de idoneidad o investigación sobre antecedentes para evaluar la integridad de nuevos empleados o de terceros.
- La información sensible o confidencial no puede abandonar el entorno de TI sin autorización o detección.

Controles de detección

- Informes de excepciones para identificar actividades que son inusuales o que no pertenecen al curso normal de los negocios para su posterior investigación.
- Mecanismos para que los empleados de la entidad y terceros hagan comunicaciones sobre fraudes o indicios de fraude anónimas o confidenciales a las personas apropiadas de la entidad.
- Programas de software de detección del fraude incorporados en la infraestructura de TI que analizan de manera automática datos de transacciones o permiten el seguimiento y análisis de los datos para detectar qué es diferente respecto a lo que se considera estándar, normal o esperado y puede, en consecuencia, indicar un fraude.

A104. La NIA 315 (Revisada 2019)⁵⁸ requiere que el auditor obtenga conocimiento de los controles sobre los asientos en el diario, así como evaluar su diseño y determinar si se han implementado como parte del conocimiento del sistema de control interno de la entidad. Este conocimiento se centra en los controles sobre los asientos en el diario que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, ya sean debidas a fraude o error. Los apartados 48–49 de esta NIA requieren que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría para comprobar la adecuación de los asientos en el diario y se centran, concretamente, en los riesgos de incorrección material debida a fraude (véase el **Anexo 4** consideraciones adicionales para la realización de pruebas sobre los asientos en el diario).

A105. La información procedente del conocimiento de los controles sobre los asientos en el diario, diseñados para prevenir o detectar el fraude, o la ausencia de dichos controles, también puede ser útil para identificar factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A106. Los siguientes son ejemplos de controles generales de TI que pueden responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y también pueden ser relevantes para la prevención o detección del fraude.

Ejemplos:

- Controles que segregan el acceso para realizar cambios en un entorno de producción (es decir, de usuario final).
- Controles de acceso para gestionar:

⁵⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 26(a)(ii) y 26(d)

- Acceso privilegiado – tales como controles sobre el acceso como usuario avanzado o como superusuario.
- Aprovisionamiento – tales como controles para autorizar modificaciones a los permisos de acceso de usuarios existentes, incluidas cuentas no personales o genéricas que no están ligadas a personas específicas de la entidad.
- Revisión de los registros del sistema que rastrean el acceso al sistema de información, permitiendo hacer un seguimiento de la actividad de los usuarios y las violaciones de la seguridad de las que se debe informar a la dirección.

Graduación

A107. Para algunas entidades, cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, tales como aquellas que operan en los sectores de seguros o banca, pueden existir controles preventivos y de detección más complejos. Estos controles pueden también afectar el nivel de las habilidades especializadas necesarias para ayudar al auditor en la obtención de conocimiento acerca del proceso de valoración del riesgo de la entidad.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 37)

A108. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Dicha determinación puede ser un indicador que ayuda al auditor en la identificación de deficiencias en el control interno relevantes para la prevención y detección del fraude. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control relevantes para la prevención o detección del fraude, puede considerar el efecto de esas deficiencias sobre el diseño de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330.

A109. El apartado 60(c) de esta NIA y la NIA 265⁵⁹ establecen otros requerimientos sobre deficiencias identificadas en el control interno.

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref: Apartado 38)

A110. La significatividad de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades en las que las condiciones concretas no presentan riesgos de incorrección material. En consecuencia, la determinación de si los factores de riesgo de fraude, individualmente o combinados, indican la existencia de riesgo de incorrección material debida a fraude es una cuestión de juicio profesional.

A111. Las características en cuanto a la dimensión, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, pueden existir factores que, generalmente, limitan las conductas improcedentes de la dirección, tales como:

- Una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
- Una función de auditoría interna eficaz.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.

⁵⁹ NIA 265, apartado 8

- La existencia de un programa de denuncias eficaz (u otro programa para informar de fraudes).

Asimismo, los factores de riesgo de fraude que se consideran en el nivel operativo de un segmento de negocio pueden ofrecer una perspectiva distinta si se comparan con la que se obtiene al considerar toda la entidad en su conjunto.

Graduación

A112. En el caso de una entidad de pequeña dimensión o menos compleja, es posible que todas o algunas de las anteriores consideraciones no sean aplicables, o que sean menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión o menos compleja no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que enfatice la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una entidad de pequeña dimensión o menos compleja no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección crea un entorno propicio para la elusión de controles por la dirección.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref: Apartado 39)

A113. Para determinar si los factores de riesgo de fraude, individualmente o combinados, indican que existen riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede considerar:

- La probabilidad y magnitud del fraude derivado de los factores de riesgo de fraude. Los factores de riesgo de fraude influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección debida a fraude. Considerar el grado en que los factores de riesgo de fraude afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a valorar adecuadamente los riesgos de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones.
- El número de factores de riesgo de fraude relacionado con un mismo tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. Cuando varios factores de riesgo de fraude están relacionados con el mismo tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, puede indicar que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones.

A114. Determinar si existen riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros o en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar puede ayudar al auditor a determinar las respuestas adecuadas para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

Ejemplos:

Algunas afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados que pueden ser susceptibles de incorrección material incluyen:

- Exactitud o valoración de los ingresos procedentes de contratos con clientes – los ingresos procedentes de contratos con clientes pueden ser susceptibles de estimaciones

inadecuadas del importe de la contraprestación que una entidad espera tener derecho a percibir a cambio de la transferencia de los bienes o servicios prometidos a un cliente.

- Ocurrencia o clasificación de los gastos – los gastos pueden ser susceptibles de incluir gastos ficticios o personales para minimizar las obligaciones fiscales u otras obligaciones legales.
- Existencia de los saldos en efectivo – los saldos en efectivo pueden ser susceptibles de creación de confirmaciones externas o extractos bancarios falsificados o alterados.
- Valoración de saldos contables que implican estimaciones contables complejas – los saldos contables que implican estimaciones contables complejas, como el fondo de comercio y otros activos intangibles, el deterioro de existencias, las pérdidas por insolvencias esperadas, los pasivos por contratos de seguros, los pasivos por prestaciones de jubilación, los pasivos medioambientales o las provisiones por reparación medioambiental pueden ser susceptibles de una elevada incertidumbre en la estimación, subjetividad significativa y sesgo de la dirección en la aplicación de juicios acerca de hechos o condiciones futuros.
- Clasificación – ciertos ingresos o gastos pueden ser susceptibles de clasificación errónea en el estado de resultado global, por ejemplo, para manipular las mediciones del resultado claves.
- Presentación de la información a revelar – la información a revelar puede ser susceptible de omisión o de presentación inexacta o incompleta, por ejemplo, la información a revelar relacionada con pasivos contingentes, acuerdos fuera de balance, garantías financieras o requerimientos de compromisos de deuda.

A115. La evaluación del diseño de controles que responden a riesgos significativos, o sustentan el funcionamiento de otros controles que responden a riesgos significativos, implica la consideración por el auditor de si el control, individualmente o combinado con otros controles, es capaz de prevenir de un modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales debidas a fraude (es decir, el objetivo de control). El auditor determina si los controles identificados se han implementado estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos. Por ejemplo, un programa de denuncias (u otro programa para informar de fraudes) puede ser un control indirecto dentro del entorno de control. Los controles indirectos pueden no ser lo suficientemente precisos como para prevenir, detectar o corregir incorrecciones debidas a fraude en las afirmaciones, pero pueden sustentar otros controles y, en consecuencia, tener un efecto indirecto sobre la probabilidad de que una incorrección debida a fraude se prevenga o detecte oportunamente. No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A116. En el sector público, la apropiación indebida de activos (incluida la utilización indebida de dinero público para beneficio privado) puede ser un tipo de fraude más común que el de información financiera fraudulenta. Además, pueden existir más oportunidades para que terceros cometan fraude a través de programas de subvenciones, contratos y programas de bienestar y prestaciones sociales.

Ejemplo:

- Los factores de riesgo de fraude pueden darse cuando una persona con una función significativa en una entidad pública es el único con autoridad para comprometer a la entidad del sector público en gastos sensibles, incluidos gastos de desplazamiento, de estancia o gastos de representación, y este gasto sensible proporciona beneficios a esa persona.

Riesgos de incorrección material debida a fraude relacionados con la elusión de controles por la dirección (Ref: Apartado 40)

A117. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, parecen operar eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Véanse también los apartados 47–52.

A118. En algunas circunstancias, el auditor puede determinar que los riesgos de incorrección material debida a fraude relacionado con la elusión de controles por la dirección afectan a afirmaciones concretas y a los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En dichos casos, además de los requerimientos en los apartados 48–52, el auditor identifica estos riesgos en las afirmaciones y diseña y aplica procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones de conformidad con el apartado 46.

Ejemplos:

- Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados, el auditor identificó una medición del desempeño de un empleado desmesurada en el programa de incentivos de la dirección relacionada con el estado de pérdidas y ganancias de la entidad. En consecuencia, el auditor determinó que también existen riesgos de elusión de controles por la dirección en las afirmaciones e identificó un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con la elusión de controles por la dirección en las afirmaciones. El auditor determinó que el riesgo estaba relacionado con la integridad de los gastos, dado que el cálculo de la medición del desempeño puede ser susceptible de manipulación por la dirección a través de ajustes a las cuentas de gastos. Además de los procedimientos aplicados como se describe en los apartados 48–52, el auditor diseñó y aplicó procedimientos de auditoría posteriores para responder a este riesgo significativo.
- Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor identificó un elemento de presión sobre la dirección para cumplir con los ratios financieros de los compromisos de deuda y evitar la insolvencia. En consecuencia, el auditor identificó un riesgo de incorrección material relacionado con la elusión de controles por la dirección en las afirmaciones. El auditor determinó que el riesgo está relacionado con la valoración de las existencias y la integridad de los pasivos, ya que los métodos de valoración pueden ser susceptibles de ajustes inadecuados realizados por la dirección o los registros pueden ser manipulados para infravalorar los pasivos netos. Además de los procedimientos aplicados como se describe en los apartados 48–52, el auditor diseñó y aplicó procedimientos de auditoría posteriores para responder a este riesgo significativo.

Riesgo de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref: Apartado 41)

- A119. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta en el reconocimiento de ingresos suelen deberse a una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden deberse a una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el diferimiento indebido de ingresos a un periodo posterior.
- A120. Los riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir presiones o incentivos para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de los beneficios. De la misma forma, por ejemplo, pueden existir mayores riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos en el caso de entidades que generan una parte sustancial de sus ingresos a través de ventas en efectivo, lo que ofrece una oportunidad para la sustracción, o que tienen acuerdos de reconocimiento de ingresos complejos (por ejemplo, licencias de propiedad intelectual o porcentaje de finalización) que son susceptibles de sesgo de la dirección cuando determina el porcentaje de finalización para el reconocimiento de ingresos.
- A121. El conocimiento del negocio de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor a conocer la naturaleza de las transacciones generadoras de ingresos, el criterio para el reconocimiento de ingresos y la práctica adecuada del sector relacionada con los ingresos. Este conocimiento puede ayudar al auditor en la identificación de hechos o condiciones (véanse ejemplos más adelante) relacionados con los tipos de ingresos, las transacciones generadoras de ingresos o las afirmaciones relevantes que pueden dar lugar a factores de riesgo de fraude.

Ejemplos:

- Cuando se dan cambios en el marco de información financiera relacionados con el reconocimiento de ingresos, lo cual puede ofrecer una oportunidad para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta o sacar a la luz la falta (o deficiencia significativa) de controles para gestionar los cambios en el marco de información financiera.
- Cuando los principios contables sobre reconocimiento de ingresos son más agresivos que los de otras empresas del sector o incongruentes con estos.
- Cuando la entidad opera en sectores emergentes.
- Cuando el reconocimiento de ingresos implica estimaciones contables complejas.
- Cuando el reconocimiento de ingresos se basa en acuerdos contractuales complejos con una elevada incertidumbre en la estimación, por ejemplo, contratos de construcción o producción (por ejemplo, acuerdos de transformación) y acuerdos con muchos elementos.
- Cuando se obtiene evidencia de auditoría contradictoria de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.
- Cuando la entidad tiene un historial de ajustes significativos por el reconocimiento de ingresos incorrecto (por ejemplo, el reconocimiento anticipado de los ingresos).
- Cuando las circunstancias indican el registro de ingresos ficticios.
- Cuando las circunstancias indican la omisión de información a revelar requerida o la presentación incompleta o inexacta de información sobre ingresos, por ejemplo, para manipular los resultados de la entidad debido a presiones para cumplir las expectativas de los socios o del mercado o debido al incentivo de la dirección para maximizar la remuneración ligada a los resultados de la entidad.
- Cuando la entidad forma parte de una estructura innecesariamente compleja, lo que aumenta el riesgo de transacciones no reveladas con partes vinculadas.

A122. Si concurren factores de riesgo de fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos, determinar si dichos factores de riesgo de fraude indican un riesgo de incorrección material debida a fraude es una cuestión de juicio profesional. La significatividad de los factores de riesgo de fraude (véanse los apartados A110–A112) relacionados con el reconocimiento de ingresos, individualmente o combinados, normalmente hace que no sea adecuado que el auditor refute la presunción de que existen riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos.

A123. Pueden existir circunstancias concretas en las que puede ser adecuado refutar la presunción de que existen riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos. El auditor puede concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos en el caso de que los factores de riesgo de fraude no sean significativos.

Ejemplos:

- Ingresos por alquiler de una única propiedad en alquiler o muchas propiedades alquiladas a un único arrendatario. Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados, el auditor determinó que el ingreso por alquiler no es un indicador clave del resultado para el arrendador, puesto que es predecible y estable. En consecuencia, no existen incentivos o presiones significativos relacionados con los ingresos por alquiler. El

auditor también determinó que la contabilidad está externalizada a una empresa de gestión de activos independiente, por lo que no existen oportunidades significativas para la dirección de manipular los ingresos por alquiler.

- Fuentes de ingresos secundarias simples o sencillas que se determinan por tasas fijas o publicadas por terceros externos (por ejemplo, ingresos por intereses o dividendos procedentes de inversiones con datos de nivel 1). Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados, el auditor determinó que los indicadores clave de resultados de la dirección no están relacionados con ingresos por intereses o dividendos, por lo que no existen incentivos o presiones significativos relacionados con los intereses o dividendos procedentes de inversiones. El auditor también determinó que las transacciones se registran en un sistema altamente automatizado que no ofrece oportunidades significativas para que la dirección manipule los ingresos por intereses o dividendos procedentes de inversiones.

A124. El apartado 68(d) especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A125. En entidades del sector público, pueden existir menos incentivos o presiones para proporcionar información financiera fraudulenta mediante la sobrevaloración o infravaloración intencionada de los ingresos, pero pueden existir riesgos de fraude relacionados con los gastos, especialmente cuando dichos gastos están sujetos a límites legales.

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 43)

A126. Es esencial incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse, en especial, en el caso de las personas de la entidad que están familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados en los encargos las cuales pueden estar en una mejor posición para ocultar la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. En consecuencia, es importante que el auditor mantenga la mente abierta a nuevas ideas o a perspectivas diferentes cuando selecciona los procedimientos de auditoría que deben ser aplicados para responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Ejemplos:

- La aplicación de procedimientos de auditoría posteriores sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar seleccionados que no se determinó que fueran materiales.
- La realización de pruebas de detalle donde el auditor aplicó procedimientos analíticos sustantivos en auditorías previas.
- El ajuste del momento de aplicación de los procedimientos de auditoría de forma que difiera del esperado.
- La utilización de métodos de muestreo diferentes o diferentes enfoques para estratificar la

población.

- La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.
- La aplicación de procedimientos analíticos sustantivos con mayor detalle o reducir los umbrales cuando se aplican procedimientos analíticos sustantivos para la investigación detallada de relaciones inusuales o inesperadas.
- La utilización de herramientas y técnicas automatizadas, como la detección de anomalías o los métodos estadísticos, sobre todos los elementos de una población para identificar elementos para investigar más detalladamente.

A127. En qué medida el auditor elige incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Cuando incorpora un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría, el auditor puede remitirse al **Anexo 2** de esta NIA para ejemplos de posibles procedimientos de auditoría a aplicar cuando responde a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

Respuestas globales (Ref: Apartado 44)

A128. De conformidad con el apartado 39(b), los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros también se tratan como riesgos significativos. Ello tiene una incidencia significativa en el enfoque general del auditor y, por lo tanto, en las respuestas globales del auditor a dichos riesgos.

Ejemplos:

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación que se debe examinar como soporte de transacciones materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones significativas.
- Una mayor participación de los expertos del auditor para ayudar al equipo del encargo en áreas de la auditoría complejas o subjetivas.
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitando que sean asignadas al encargo personas con más habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Aumentar la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.
- Utilizar métodos o tecnologías de extracción directa cuando se obtienen datos del sistema de información de la entidad para su utilización en herramientas y técnicas automatizadas para responder al riesgo de manipulación.
- Mayor énfasis en las pruebas de detalle.

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref: Apartado 46)

A129. De conformidad con el apartado 39(b), los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude se tratan como riesgos significativos. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo. Al obtener evidencia de auditoría más convincente para responder a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante y fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia de auditoría procedente de varias fuentes independientes.

Ejemplos:

Naturaleza

- El auditor identifica que la dirección está bajo presión para cumplir las expectativas de beneficios y, en consecuencia, puede existir un riesgo de que la dirección esté sobrevalorando las ventas mediante acuerdos de ventas que contengan términos que no permiten el reconocimiento de ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar confirmaciones externas no solo para confirmar los importes pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, incluidos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor puede considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas ante el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.

Momento de realización

- El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, responde mejor a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude. El auditor puede concluir que, dados los riesgos valorados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, dado que una incorrección intencionada—por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos— puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede elegir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan ocurrido con anterioridad o durante todo el periodo de información.

Extensión

- El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para realizar pruebas más extensas de información digital. Dichas técnicas automatizadas pueden utilizarse para realizar pruebas sobre todos los elementos de una población, seleccionar elementos específicos para comprobar que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude o seleccionar elementos específicos para realizar pruebas sobre ellos al realizar el muestreo de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede estratificar la población basándose en características específicas para obtener evidencia de auditoría más relevante que responda a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Procedimientos de confirmación externa

A130. En la aplicación de la NIA 330⁶⁰, pueden considerarse útiles los procedimientos de confirmación externa para buscar evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración o contradicción de una afirmación relevante en los estados financieros, especialmente en casos en que se han identificado riesgos de incorrección material debida a fraude relacionados con el tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar.

A131. La NIA 505⁶¹ requiere que el auditor mantenga el control sobre las solicitudes de confirmación y que evalúe las implicaciones de la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación. Si el auditor no puede mantener el control sobre el proceso de confirmación o si obtiene una respuesta no satisfactoria sobre por qué la dirección se niega a que el auditor envíe una solicitud de confirmación, según corresponda, puede ser una indicación de un factor de riesgo de fraude.

A132. La utilización de procedimientos de confirmación externa puede ser más eficaz o proporcionar evidencia más convincente sobre los términos y condiciones de un acuerdo contractual.

Ejemplo:

El auditor puede solicitar confirmación de los términos contractuales de un determinado tipo de transacciones generadoras de ingresos, como los términos sobre el precio, pago y descuento, las garantías aplicables y la existencia o ausencia de cualquier acuerdo paralelo.

A133. La NIA 505⁶² incluye factores que pueden indicar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta a una solicitud de confirmación externa, porque todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Esto puede ocurrir cuando la respuesta a una solicitud de confirmación:

- Se envía desde una dirección de correo electrónico que no se reconoce.
- No incluye la cadena de correos electrónicos original o cualquier otra información que indique que la parte confirmante está respondiendo a la solicitud de confirmación del auditor.
- Contiene restricciones o exenciones de responsabilidad inusuales.

A134. La NIA 505⁶³ incluye orientaciones para el auditor cuando una respuesta a una solicitud de confirmación pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

Ejemplo:

Una respuesta a una confirmación bancaria puso de manifiesto que no existía una cuenta bancaria a nombre de una entidad dependiente completamente controlada con sede en un centro financiero en el extranjero. Tras la investigación de la excepción, el auditor determinó que la entidad incluyó incorrecciones en sus estados financieros sobrevalorando el saldo de efectivo.

⁶⁰ NIA 330, apartado 19

⁶¹ NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7–8

⁶² NIA 505, apartado A11

⁶³ NIA 505, apartados 14 y A21–A22

Ejemplos de otros procedimientos de auditoría posteriores

A135. En el **Anexo 2** se presentan ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude. El anexo incluye ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida tanto a información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta derivada del reconocimiento de ingresos, como a la apropiación indebida de activos.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos de incorrección material debida a fraude relacionados con la elusión de controles por la dirección

Asientos en el diario y otros ajustes (Ref: Apartados 48–49)

Por qué se realizan pruebas sobre asientos en el diario y otros ajustes

A136. Las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude implican, a menudo, la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el diario, en el mayor y otros ajustes. Esto puede producirse durante todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el diario, por ejemplo, mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.

A137. Comprobar la adecuación de los asientos en el diario registrados en el mayor y otros ajustes (por ejemplo, asientos realizados directamente sobre los estados financieros, tales como la eliminación de ajustes por transacciones, resultados no realizados y saldos intragrupo) puede ayudar al auditor a identificar asientos en el diario y otros ajustes fraudulentos.

A138. La consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material asociados a la elusión por la dirección de los controles sobre los asientos en el diario⁶⁴ es importante porque los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que la dirección pueda eludir, indebidamente, dichos procesos y controles automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se anotan automáticamente en el mayor o en el sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para la transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A139. Al planificar la auditoría⁶⁵, recurrir a la experiencia y perspectiva del socio del encargo u otros miembros clave del equipo del encargo puede ser útil para el diseño de procedimientos de auditoría para comprobar la adecuación de los asientos en el diario y otros ajustes (por ejemplo, para responder a los riesgos de elusión de controles por la dirección), incluidas la planificación de los recursos adecuados y la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de la correspondiente dirección, supervisión y revisión del trabajo que se está realizando.

Obtención de evidencia de auditoría sobre la integridad de la población de asientos en el diario y otros ajustes (Ref: Apartado 49(b))

A140. La población de asientos en el diario puede incluir ajustes manuales u otros ajustes extracontables que se realizan directamente sobre los importes presentados en los estados financieros. No obtener evidencia de auditoría sobre la integridad de la población puede limitar la eficacia de los

⁶⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(ii)

⁶⁵ NIA 300, *Planificación de una auditoría de estados financieros*, apartados 5, 9 y 12

procedimientos de auditoría para responder a los riesgos de elusión de controles por la dirección asociados a asientos en el diario y otros ajustes fraudulentos.

Selección de asientos en el diario y otros ajustes (Ref: Apartados 49(c) y 49(d))

A141. Antes de seleccionar los elementos sobre los que realizar pruebas, el auditor puede necesitar considerar si la integridad de la población de asientos en el diario y otros ajustes se ha mantenido durante todas las fases del procesamiento de la información, basándose en su conocimiento y evaluación de los sistemas de información y actividades de control de la entidad (por ejemplo, controles generales de TI que salvaguardan y mantienen la integridad de la información financiera) de conformidad con los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019)⁶⁶.

A142. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno puede ayudarle en la selección de asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas.

Ejemplos:

El proceso para seleccionar asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas puede mejorarse si el auditor pondera distintas perspectivas basándose en su conocimiento acerca de:

- El modo en el que los estados financieros (incluidos hechos y transacciones) pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude, especialmente en áreas en que concurren factores de riesgo de fraude.
- La aplicación de principios contables y métodos que pueden ser susceptibles de incorrección material debida a sesgo de la dirección.
- Deficiencias en el control interno que ofrecen oportunidades a los responsables del gobierno de la entidad, la dirección u otros de la entidad para cometer fraude.

A143. El **Anexo 4** proporciona consideraciones adicionales que puede utilizar el auditor cuando selecciona asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas.

Momento de realización de pruebas sobre los asientos en el diario y otros ajustes (Ref: Apartados 49(c) y 49(d))

A144. Los asientos en el diario y otros ajustes fraudulentos, a menudo, se realizan al cierre de un periodo de información; en consecuencia, el apartado 49(c) requiere que el auditor seleccione los asientos en el diario y otros ajustes que se hayan hecho en dicha fecha.

Ejemplo:

- Entre los asientos en el diario y otros ajustes más susceptibles de elusión de controles por la dirección, se encuentran los ajustes manuales de asientos en el diario y otros ajustes realizados directamente sobre los estados financieros que se realizan después de la fecha de cierre de un periodo de información financiera y tienen poco o nulo soporte para su explicación.

⁶⁶ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 25-26

A145. El apartado 49(d) requiere que el auditor determine si también es necesario realizar pruebas sobre los asientos en el diario y otros ajustes durante todo el periodo porque las incorrecciones materiales debidas a fraude pueden producirse durante todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar el modo en que se cometió el fraude.

Ejemplos:

- Riesgos de incorrección material que pueden estar fuertemente ligados a esquemas de fraude que pueden producirse durante un largo periodo de tiempo (por ejemplo, estructuras de transacciones con partes vinculadas complejas que pueden ocultar su fondo económico).
- Anomalías o valores atípicos en los datos de asientos en el diario durante todo el periodo que pueden detectarse a través de la utilización de herramientas y técnicas automatizadas.

Examen del soporte subyacente de los asientos en el diario y otros ajustes seleccionados (Ref: Apartados 49(c) y 49(d))

A146. Cuando se comprueba la adecuación de los asientos en el diario y otros ajustes, el auditor puede necesitar obtener y examinar documentación de soporte para determinar el fundamento empresarial para su registro, incluido si el registro del asiento en el diario refleja el fondo de la transacción y cumple con el marco de información financiera aplicable.

Consideración de la utilización de herramientas y técnicas automatizadas cuando se realizan pruebas sobre los asientos en el diario y otros ajustes (Ref: Apartados 49(b) y 49(c))

A147. El auditor puede considerar la utilización de herramientas y técnicas automatizadas cuando realiza pruebas sobre los asientos en el diario y otros ajustes (por ejemplo, determinar la integridad de la población o seleccionar elementos sobre los que realizar pruebas). La utilización por la entidad de tecnología para el procesamiento de los asientos en el diario y otros ajustes puede tener un impacto sobre dicha consideración.

Estimaciones contables (Ref: Apartados 50-51)

Por qué se realiza una revisión de las estimaciones contables por sesgo de la dirección

A148. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección aplique una serie de juicios o realice hipótesis que afectan a estimaciones contables, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Por ejemplo, esto puede alcanzarse mediante la infravaloración o la sobrevaloración de provisiones o reservas, de manera que estén diseñadas, bien para distribuir los beneficios entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel de beneficios determinado con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.

A149. La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona orientación acerca de que el sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (es decir, indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera

intencionada, sería fraudulenta⁶⁷.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

A150. La NIA 540 (Revisada)⁶⁸ incluye un requerimiento y la correspondiente guía de aplicación que trata los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Ejemplos:

Algunos indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección sobre el modo en que la dirección realizó las estimaciones contables que pueden representar un riesgo de incorrección material debida a fraude incluyen:

- Cambios en métodos, hipótesis significativas, fuentes o elementos de datos seleccionados que no están basados en nuevas circunstancias o información, lo que puede no ser razonable en las circunstancias ni cumplir con el marco de información financiera aplicable.
- Ajustes, realizados sobre el resultado del modelo o los modelos, que no son adecuados en las circunstancias cuando se consideran los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A151. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para revisar las estimaciones contables por sesgo de la dirección.

Ejemplos:

- Analizar la actividad en una cuenta de estimación durante el ejercicio y compararlo con las estimaciones de los periodos actual y anterior.
- Crear referencias de hipótesis utilizadas para la estimación, utilizando la visualización de datos para conocer la localización de estimaciones puntuales dentro de un rango de resultados aceptables.
- Utilizar el análisis predictivo para identificar la probabilidad de resultados futuros posibles basados en datos históricos.

A152. Si existen indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección que pueda ser intencionado, el auditor puede considerar adecuado hacer participar a personas con habilidades forenses para realizar la revisión de las estimaciones contables por sesgo de la dirección de conformidad con los apartados 50–51. La aplicación de habilidades forenses a través del análisis de registros contables, la realización de entrevistas, la revisión de comunicaciones internas y externas, la investigación de transacciones con partes vinculadas o la revisión de controles internos puede también ayudar al auditor en la evaluación de si los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección representan una incorrección material debida a fraude.

⁶⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 2 del Anexo 2

⁶⁸ NIA 540 (Revisada), apartados 32 y A133–A136

Transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios o que, por otras razones, parecen inusuales (Ref: Apartado 52)

A153. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que por otras razones parecen inusuales, puedan haberse registrado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos incluyen:

- La forma de dichas transacciones parece excesivamente compleja (por ejemplo, en la transacción participan varias entidades de un grupo consolidado o múltiples terceros no vinculados).
- La dirección no ha discutido la naturaleza ni la contabilización de dichas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad, y la documentación es inadecuada.
- La dirección pone más énfasis en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Transacciones en las que participan partes vinculadas no consolidadas, incluidas entidades con fines específicos, no han sido revisadas o aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad.
- Actividades inusuales sin un fundamento empresarial lógico.
- En las transacciones participan partes vinculadas no identificadas anteriormente o partes que carecen de la sustancia económica o de la capacidad financiera para sustentar la transacción sin ayuda de la entidad que está siendo auditada.

Procedimientos analíticos aplicados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref: Apartado 53)

A154. La NIA 520 explica que los procedimientos analíticos aplicados cerca del fin de la auditoría tienen como objetivo corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros⁶⁹. Sin embargo, el auditor puede aplicar los procedimientos analíticos a un nivel más desagregado para ciertos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar de mayor riesgo para determinar si ciertas tendencias o relaciones pueden indicar un riesgo de incorrección material debida a fraude no identificado previamente. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes.

Ejemplos:

- Importes de ingresos inusualmente elevados que se registran en las últimas semanas del periodo de información.
- Transacciones inusuales.
- Ingresos o gastos incongruentes con las tendencias en los flujos de efectivo procedentes de las operaciones:
 - importes de ingresos o gastos inusualmente bajos al inicio del periodo siguiente; o

⁶⁹ NIA 520, apartados A17–A19

- niveles de devoluciones o notas de crédito inusualmente altos al inicio del periodo siguiente.

A155. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para identificar patrones de anotaciones de transacciones inusuales o incongruentes para determinar si existe un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente.

Fraude o indicios de fraude (Ref: Apartados 55-58)

A156. Si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir actuaciones que el socio del encargo debe llevar a cabo, dependiendo de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría y de la naturaleza del fraude.

Ejemplos:

- Consultar con otros de la firma de auditoría.
- Obtener asesoramiento legal de un asesor jurídico externo para conocer las opciones del socio del encargo y las implicaciones profesionales o legales de unas actuaciones concretas.
- Consultar de manera confidencial a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad).

A157. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)⁷⁰, se requiere que el socio del encargo asuma la responsabilidad de que el equipo del encargo haya sido informado de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con los requerimientos de ética aplicables. Esto incluye las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llega a su conocimiento un caso de incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, lo que incluye casos de fraude.

Obtención de conocimiento del fraude o los indicios de fraude

A158. La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional que se ve afectada por factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la dirección es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude o los indicios de fraude.

A159. Cuando se obtiene conocimiento del fraude o de los indicios de fraude, el auditor, dependiendo de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría y de la naturaleza del fraude, puede llevar a cabo una o más de las siguientes acciones:

- Hacer que participe un experto del auditor, como una persona con habilidades forenses.
- Inspeccionar los archivos del programa de denuncias de la entidad para obtener información adicional.
- Realizar indagaciones adicionales ante:

⁷⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 17(c)

- El asesor jurídico de la entidad interno o externo.
- Las personas de la función de auditoría interna (si existe dicha función).

Evaluación del proceso de investigación y corrección del fraude o los indicios de fraude de la entidad

A160. La naturaleza y extensión del proceso para investigar el fraude o los indicios de fraude de la entidad llevado a cabo por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad pueden variar en función de las circunstancias, y pueden verse influidas por la valoración realizada por la entidad de la significatividad de los riesgos de fraude relevantes para los objetivos de información financiera de la entidad. Por ejemplo, un programa de denuncias de la entidad (u otro programa para informar de fraudes) puede establecer políticas o procedimientos que se deben seguir con relación a la investigación y corrección de cuestiones, incluido el establecimiento de umbrales para llevar a cabo actuaciones adicionales.

Ejemplos:

- Un antiguo empleado descontento presentó nuevas denuncias de fraude. La dirección siguió las políticas y los procedimientos establecidos en la entidad y remitió la cuestión a los departamentos legal y de recursos humanos. Dado que se siguieron las políticas y los procedimientos de la entidad y que denuncias anteriores de hechos y circunstancias similares se han investigado y se ha determinado que eran infundadas, la dirección determinó que no eran necesarias actuaciones adicionales.
- Un empleado informó a los responsables del gobierno de la entidad de indicios de un fraude en el que un miembro de la alta dirección está implicado. Como resultado, los responsables del gobierno de la entidad siguieron las políticas y los procedimientos establecidos en la entidad, incluida la contratación de un investigador de fraudes certificado para llevar a cabo una investigación forense independiente.

A161. Cuando se evalúa la adecuación del proceso de investigación de la entidad y las actuaciones correctoras implementadas para responder al fraude o a los indicios de fraude de conformidad con los apartados 55(b) y 55(c), el auditor puede considerar:

- En relación con el proceso de la entidad para investigar el fraude o los indicios de fraude:
 - La objetividad y competencia de las personas que participan en el proceso de la entidad para investigar el fraude o los indicios de fraude.
 - La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para investigar el fraude o los indicios de fraude, incluida, en su caso, la investigación de sus orígenes.
- En relación con las actuaciones de la entidad para corregir el fraude o los indicios de fraude:
 - Si las actuaciones correctoras respondieron al origen o los orígenes.
 - Si las actuaciones correctoras son proporcionadas a la gravedad y generalización del fraude o los indicios de fraude y la urgencia con la que la cuestión debe ser tratada, incluido el modo en que la dirección:
 - Respondió a cualquier incorrección identificada (por ejemplo, la oportunidad de la corrección por parte de la dirección de las incorrecciones identificadas).

- Respondió al fraude (por ejemplo, se impusieron sanciones disciplinarias o legales a las personas involucradas en cometer el fraude).
- Se trataron las deficiencias de control relacionadas con la prevención o detección del fraude.

A162. El auditor puede utilizar información obtenida de su conocimiento del programa de denuncias de la entidad de conformidad con el apartado 32(a)(ii), incluido el proceso de la entidad para investigar y corregir denuncias por fraude que llegaron a través del programa de denuncias, para determinar si un fraude o indicio de fraude es claramente intrascendente.

Ejemplo:

- Sobre la base del conocimiento de los indicios del fraude obtenida a través del conocimiento del programa de denuncias de la entidad, el socio del encargo determinó que los indicios de fraude eran claramente intrascendentes porque estaban limitados a la apropiación indebida de activos inmateriales por parte de empleados.

Impacto sobre la estrategia global de auditoría:

A163. El conocimiento obtenido acerca del fraude o de los indicios de fraude tiene un impacto sobre la determinación por el socio del encargo de si se ha de ajustar la estrategia global de auditoría y el modo en que debe hacerse, incluida la determinación de si existe la necesidad de aplicar procedimientos de valoración del riesgo adicionales o procedimientos de auditoría posteriores, especialmente en circunstancias en las que llega a conocimiento del socio del encargo información que difiere significativamente de la información disponible cuando se estableció la estrategia global de auditoría inicial⁷¹.

A164. Tal como se describe en la NIA 220 (Revisada)⁷², para cumplir el requerimiento del apartado 56, el socio del encargo puede obtener información de otros miembros del equipo del encargo (por ejemplo, auditores de componentes).

A165. Basándose en el conocimiento obtenido acerca del fraude o de los indicios del fraude y el impacto sobre la estrategia global de auditoría, el socio del encargo puede determinar que es necesario discutir una ampliación de las fechas límite para la entrega de informes de auditoría con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, cuando esa ampliación sea posible según las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Si tal ampliación no es posible, la NIA 705 (Revisada) trata las implicaciones sobre la opinión del auditor sobre los estados financieros.

Ejemplo:

- Basándose en el conocimiento de los indicios del fraude, el socio del encargo consideró que la integridad de la dirección estaba cuestionada. Dada la significatividad y generalización de la cuestión, el socio del encargo determinó que no se debía hacer trabajo adicional en todo el encargo de auditoría hasta que la cuestión hubiera sido resuelta adecuadamente.

⁷¹ NIA 300, apartados 10 y A18

⁷² NIA 220 (Revisada), apartado 9

El auditor identifica una incorrección debida a fraude

A166. La NIA 450⁷³ y la NIA 700 (Revisada)⁷⁴ establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la evaluación de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

A167. Los siguientes son ejemplos de circunstancias cualitativas o cuantitativas que pueden ser relevantes para la determinación de si la incorrección debida a fraude es material:

Ejemplos:

Las circunstancias cualitativas incluyen si una incorrección:

- Cuenta con la participación de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o partes vinculadas o terceros que ponen en duda la integridad de aquellos que participan.
- Afecta al cumplimiento disposiciones legales o reglamentarias, lo cual también puede afectar a la consideración por el auditor de la integridad de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados.
- Afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales, lo que puede llevar al auditor a cuestionar las presiones ejercidas sobre la dirección para cumplir con ciertas expectativas de beneficios.

Las circunstancias cuantitativas incluyen si una incorrección:

- Afecta a los indicadores clave de resultado, como el beneficio por acción, los ingresos netos y el fondo de maniobra, que pueden tener un efecto negativo en el cálculo de los acuerdos de retribución para la alta dirección de la entidad.
- Afecta a múltiples periodos de información, como cuando la incorrección tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual, pero probablemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros.

A168. Las implicaciones de una incorrección identificada debida a fraude sobre la fiabilidad de la información que está previsto utilizar como evidencia de auditoría depende de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede dudarse de la fiabilidad de la información previamente obtenida y que está previsto utilizar como evidencia de auditoría, ya que puede haber dudas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y la documentación.

A169. Dado que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. Las incorrecciones, tales como la existencia de numerosas incorrecciones en una unidad de negocio o ubicación geográfica concreta, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden también ser indicativas de un riesgo de incorrección material debida a fraude.

⁷³ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

⁷⁴ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A170. Para entidades del sector público, un ejemplo de circunstancias tanto cualitativas como cuantitativas incluye si una incorrección afecta a la determinación del superávit o déficit registrado del periodo, o si la entidad del sector público ha cumplido o excedido su presupuesto aprobado, o no, incluido en su caso, si sus gastos están dentro de los límites legales.

Determinación de si existen deficiencias de control

A171. La NIA 265⁷⁵ proporciona requerimientos y orientación acerca de la comunicación por el auditor a los responsables del gobierno de la entidad de deficiencias significativas en el control interno que el auditor identificó durante la realización de la auditoría. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor considera para determinar si una deficiencia o una combinación de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, incluyen:

- La susceptibilidad del activo o pasivo correspondiente a pérdidas debidas a fraude.
- La importancia de los controles para el proceso de información financiera (por ejemplo, controles sobre la prevención y detección del fraude).

A172. Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, como la identificación del fraude de la dirección, sea o no material, que no fue prevenido por el sistema de control interno de la entidad.
- La falta de un proceso para investigar el fraude o los indicios del fraude o que el proceso para investigar el fraude o los indicios del fraude no sea adecuado en las circunstancias.
- La falta de medidas correctoras implementadas por la dirección para prevenir o detectar la recurrencia del fraude o de los indicios del fraude, o que estas medidas sean ineficaces.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría (Ref: Apartado 59)

A173. Algunos ejemplos de situaciones excepcionales que pueden surgir y poner en duda la capacidad del auditor para seguir realizando la auditoría son:

- la entidad no lleva a cabo las actuaciones adecuadas con respecto al fraude que el auditor considera necesarias en esas circunstancias, incluso cuando el fraude no sea material para los estados financieros;
- la consideración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude o los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados indican la existencia de un fraude que resulta material y generalizado; o
- el auditor tiene reservas significativas acerca de la competencia o la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A174. No es posible describir de forma categórica el momento en el que es adecuado renunciar al encargo, debido a la diversidad de circunstancias que pueden surgir. Entre los factores que afectan a la conclusión del auditor se incluyen las implicaciones derivadas de la participación de un miembro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (lo que puede afectar a la fiabilidad de

⁷⁵ NIA 265, apartados 8 y A6–A7

las manifestaciones de la dirección), así como los efectos en el auditor de continuar la relación con la entidad.

A175. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en dichas circunstancias, y estas responsabilidades pueden variar según la jurisdicción. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede estar autorizado, u obligado, a efectuar una declaración o a informar a la persona o las personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a autoridades reguladoras. Dada la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de considerar los requerimientos legales, el auditor puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico para decidir si renuncia al encargo, así como para determinar las actuaciones adecuadas, incluida la posibilidad de informar a los accionistas, a las autoridades reguladoras o a otras personas⁷⁶.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A176. En muchos casos, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato legal, el auditor puede no tener la opción de renunciar al encargo basándose en consideraciones de interés público.

Informe de auditoría (Ref: Apartados 60–62)

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude

A177. Los usuarios de los estados financieros están interesados en cuestiones relacionadas con el fraude que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad. Las consideraciones del apartado 60 se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad y tienen como objetivo reflejar cuestiones relacionadas con el fraude que pueden tener un interés particular para los usuarios a quienes se destina el informe.

A178. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 60, pueden existir otras cuestiones relacionadas con el fraude que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se puede determinar que son cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 61.

A179. Las cuestiones relacionadas con el fraude a menudo son cuestiones que requieren de atención significativa del auditor. Por ejemplo, la identificación de un fraude o de los indicios de un fraude puede requerir cambios significativos en la valoración del riesgo por el auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría).

A180. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no determine, por lo menos, una cuestión clave de la auditoría relacionada con el fraude. Sin embargo, en ciertas circunstancias, el auditor puede determinar que no existen cuestiones relacionadas con el fraude que sean cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 61.

⁷⁶ Los apartados 320.5 A1–R320.8 incluyen requerimientos y guía de aplicación sobre las comunicaciones con el profesional de la contabilidad predecesor o el propuesto.

A181. Las estimaciones contables son, a menudo, el área más compleja de los estados financieros porque pueden depender de juicio significativo de la dirección. Puede ser necesaria una atención significativa del auditor de conformidad con el apartado 60(a) para responder a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude asociados a una estimación contable que implique juicio significativo de la dirección. El juicio significativo de la dirección a menudo se ve implicado cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de incertidumbre en la estimación y subjetividad.

Ejemplo:

El auditor determina que se requirió una atención significativa del auditor para responder al riesgo de incorrección material debida a fraude asociado a la estimación de la entidad de las pérdidas esperadas por insolvencias. La dirección utiliza un modelo que requiere de un conjunto complejo de hipótesis acerca de los desarrollos futuros en una variedad de escenarios específicos de la entidad que son difíciles de predecir. Sobre la base de la identificación por el auditor de unas expectativas desmesuradas de rentabilidad de la entidad realizada por los analistas financieros, el auditor identificó un riesgo de incorrección material debida a fraude por la subjetividad que implica la estimación de las pérdidas por insolvencias y el incentivo que ello crea para sesgo intencionado de la dirección.

A182. La NIA 265 requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad una deficiencia significativa en el control interno que sea relevante para la prevención y detección del fraude. Pueden existir deficiencias significativas, aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la auditoría. Por ejemplo, la falta de un programa de denuncias (u otro programa para informar de fraudes) puede ser indicativa de deficiencias en el entorno de control de la entidad, pero puede no estar directamente relacionada con un riesgo de incorrección material debida a fraude. El auditor puede también comunicar estas diferencias a la dirección.

A183. Esta NIA requiere que la elusión de controles por la dirección sea un riesgo de incorrección material debida a fraude (véase el apartado 40) y presupone que existen riesgos de incorrección material debida a fraude en el reconocimiento de ingresos (véase el apartado 41). El auditor puede determinar que estas cuestiones son cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude porque los riesgos de incorrección material debida a fraude son, a menudo, cuestiones que requieren la atención significativa del auditor y son de la mayor significatividad en la auditoría. Sin embargo, puede no ser el caso para todas estas cuestiones. El auditor puede determinar que ciertos riesgos de incorrección material debida a fraude no requirieron atención significativa y, en consecuencia, estos riesgos no se considerarían en la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 60.

A184. Tal como se describe en la NIA 701⁷⁷, el proceso de toma de decisiones del auditor para la determinación de las cuestiones clave de la auditoría se basa en el juicio profesional del auditor acerca de qué cuestiones fueron de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben⁷⁸.

⁷⁷ NIA 701, apartado 10

⁷⁸ NIA 701, apartado A1

- A185. Una de las consideraciones que puede ser relevante para la determinación de la significatividad relativa de una cuestión que requirió atención significativa del auditor, y de si dicha cuestión es una cuestión clave de la auditoría, es la importancia de la cuestión para el conocimiento por los usuarios a quienes se destina el informe de los estados financieros en su conjunto⁷⁹. Como los usuarios de los estados financieros están interesados en cuestiones relacionadas con el fraude, una o más de las cuestiones relacionadas con el fraude que requirieron atención significativa del auditor al realizar la auditoría, determinadas de conformidad con el apartado 60, normalmente serían de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, cuestiones clave de la auditoría.
- A186. La NIA 701⁸⁰ incluye otras consideraciones que pueden ser relevantes para determinar qué cuestiones relacionadas con el fraude que requirieron atención significativa del auditor fueron de la mayor significatividad en el periodo actual y, por lo tanto, son cuestiones clave de la auditoría.

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude

- A187. Si se determina que una cuestión relacionada con el fraude es una cuestión clave de la auditoría y existen un número de consideraciones aisladas, pero relacionadas, que fueron de la mayor significatividad en la auditoría, el auditor puede comunicar las cuestiones juntas en el informe de auditoría. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, y el reconocimiento de ingresos también puede ser identificado como un riesgo de incorrección material debida a fraude. En estas circunstancias, el auditor puede incluir una cuestión clave de la auditoría relacionada con el reconocimiento de ingresos en el informe de auditoría con un subtítulo adecuado que describa claramente la cuestión, incluido que está relacionada con el fraude.
- A188. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, el auditor puede poner de relieve aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) de modo que la descripción sea más relevante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior puede ser especialmente importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite en múltiples periodos. De la misma forma, al describir el modo en que la cuestión clave de la auditoría se trató en la auditoría, el auditor puede poner de relieve cuestiones relacionadas directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando el lenguaje genérico o estándar.
- A189. La NIA 701⁸¹ incluye consideraciones y orientación acerca de la información inédita (información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública por otras razones) que puede ser de especial relevancia en el contexto de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude.

⁷⁹ NIA 701, apartado A29

⁸⁰ NIA 701, apartado A29

⁸¹ NIA 701, apartados A34–A36

A190. La NIA 701⁸² describe que, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Dicha información nueva o mejorada puede, por ejemplo, incluirse para proporcionar información más sólida acerca de fraudes o indicios de fraude identificados o de deficiencias identificadas en el control interno que son relevantes para la prevención y detección del fraude.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

A191. El apartado 14(b) de la NIA 701 indica que será extremadamente poco frecuente que una cuestión que se ha determinado que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría, e incluye orientaciones sobre circunstancias en las que dicha cuestión, que se ha determinado que es una cuestión clave de la auditoría, no se comunica en el informe de auditoría. Por ejemplo:

- Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría.
- Se presume que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría solo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión⁸³.

A192. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se ha determinado que es una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables⁸⁴. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que el auditor se comunique con las autoridades reguladoras, de cumplimiento o supervisoras competentes en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 63)

A193. La NIA 580⁸⁵ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la obtención, en la auditoría, de manifestaciones adecuadas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Si bien las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre

⁸² NIA 701, apartado A37

⁸³ NIA 701, apartados A53–A54

⁸⁴ Por ejemplo, salvo en ciertas circunstancias específicas, el apartado R114.2 del Código de ética del IESBA no permite la utilización o revelación de información sobre la que se aplique el deber de confidencialidad. Como una de las excepciones, el apartado R114.3(a) del Código de ética del IESBA permite la revelación o utilización de información confidencial cuando existe una obligación o un derecho legal o profesional de hacerlo. El apartado 114.3 A1(b)(iv) del Código de ética del IESBA explica que existe una obligación o un derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

⁸⁵ NIA 580, *Manifestaciones escritas*

ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Además, dado que la dirección está en una posición única para cometer fraude, es importante que el auditor considere toda la evidencia de auditoría obtenida, incluida aquella que es congruente o incongruente con otra evidencia de auditoría para extraer la conclusión requerida de conformidad con la NIA 330⁸⁶.

A194. La NIA 580⁸⁷ también trata circunstancias en las cuales el auditor tiene dudas acerca de la fiabilidad de las manifestaciones escritas, incluido si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría. Las dudas sobre la fiabilidad de la información procedente de la dirección pueden indicar un riesgo de incorrección material debida a fraude.

Comunicaciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 64–66)

A195. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por una autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación con la dirección (Ref: Apartado 64)

A196. Si el auditor identifica un fraude o indicios de un fraude, es importante que se alerte sobre la cuestión al nivel adecuado de la dirección lo antes posible, incluso si la cuestión puede ser considerada claramente intrascendente (por ejemplo, una apropiación indebida leve de fondos por un empleado de nivel bajo dentro de la organización de la entidad).

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 65)

A197. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA 260 (Revisada) identifica los factores que el auditor considera al determinar si realiza la comunicación verbalmente o por escrito⁸⁸. Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta dirección, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.

A198. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de fraude o indicios de fraude en el que participan otros que el auditor determinó que eran claramente intrascendentes. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.

⁸⁶ NIA 330, apartado 26

⁸⁷ NIA 580, apartados 16-18

⁸⁸ NIA 260 (Revisada), apartado A38

A199. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico que le ayude a determinar las actuaciones adecuadas.

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref: Apartado 66)

A200. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se deben discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:

- Las reservas acerca de la naturaleza, extensión y frecuencia de las valoraciones realizadas por la dirección de los controles implantados para prevenir o detectar el fraude, así como el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones.
- El hecho de que la dirección no trate adecuadamente las deficiencias significativas identificadas en el control interno, o que no responda adecuadamente frente a un fraude identificado.
- La evaluación por el auditor del entorno de control de la entidad, incluidas las cuestiones relativas a la competencia e integridad de la dirección.
- Las acciones de la dirección que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por la dirección de políticas contables que puedan indicar intentos de la dirección de manipular los beneficios, a fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y la rentabilidad de la entidad.
- Las reservas acerca de la adecuación e integridad de la autorización de transacciones que parecen ser ajenas al curso normal de los negocios.

Información a una autoridad competente ajena a la entidad (Ref: Apartado 67)

A201. La información puede dirigirse a la autoridad reguladora, de cumplimiento, supervisora u otra autoridad competente ajena a la entidad.

A202. La NIA 250 (Revisada)⁸⁹ proporciona orientaciones adicionales respecto a la determinación por el auditor de si se requiere o es adecuado, en las circunstancias, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluida la consideración del deber de confidencialidad del auditor⁹⁰.

A203. Algunos factores que el auditor puede considerar para determinar si es adecuado informar sobre la cuestión a una autoridad competente ajena a la entidad, cuando no lo prohíba una disposición legal, reglamentaria o los requerimientos de ética aplicables, pueden incluir:

- Cualquier opinión expresada por una autoridad reguladora, de cumplimiento, supervisora u otra autoridad competente ajena a la entidad.

⁸⁹ NIA 250 (Revisada), apartados A28–A34

⁹⁰ Por ejemplo, el apartado R114.3 del Código de ética del IESBA permite al profesional de la contabilidad revelar o utilizar información confidencial cuando existe un derecho legal o profesional de hacerlo. El apartado 114.3 A1(b)(iv) del Código de ética del IESBA explica que existe una obligación o un derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

- Si informar sobre la cuestión sería actuar en el interés público.

A204. Informar sobre cuestiones relacionadas con el fraude a una autoridad competente ajena a la entidad puede implicar consideraciones complejas y juicios profesionales. En esas circunstancias, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de unas actuaciones concretas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A205. En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que este se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a disposiciones específicas del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

Documentación (Ref: Apartado 68)

A206. La NIA 230⁹¹ trata las circunstancias en las que el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa y requiere que el auditor documente el modo en que trató dicha incongruencia.

⁹¹ NIA 230, apartados 11 y A15

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor—la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: (a) incentivos o presiones; (b) oportunidades; (c) actitudes o racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son solo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones que tienen su origen en información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones que tienen su origen en información financiera fraudulenta.

Incentivos o presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ven amenazadas por condiciones económicas, sectoriales, geopolíticas u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Creciente volatilidad en los mercados financieros y de materias primas debido a fluctuaciones en los tipos de interés y las tendencias inflacionistas.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de quiebras en el sector o en la economía en general.
- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de adquisición hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran beneficios y crecimiento de beneficios.
- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.

- Pandemias o guerras que desencadenan grandes alteraciones en el funcionamiento de la entidad, situación financiera delicada y escasez grave de flujos de efectivo.
- Sanciones económicas impuestas por gobiernos y organizaciones internacionales contra una jurisdicción, incluidos sus sociedades y productos.

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia dirección mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.
- La necesidad de obtener financiación adicional de deuda o capital, o tener la cualificación para acceder a ayudas o incentivos del gobierno para evitar la quiebra o el cierre o para seguir siendo competitivo, incluida la financiación de gastos importantes de investigación y desarrollo o en capital.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos negativos, reales o percibidos, de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como las salidas a bolsa, fusiones y adquisiciones, combinaciones de negocios u obtención de contratos.
- La dirección empieza a realizar transacciones significativas que ponen un énfasis excesivo en alcanzar indicadores clave de resultados para los grupos de interés (por ejemplo, obtención del pronóstico de beneficios por acción o mantenimiento de la cotización de las acciones).
- Atención negativa sobre la entidad o sobre miembros clave de la dirección por parte de los medios.

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por los resultados de la entidad debido a que:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización de las acciones, resultados operativos, situación financiera, flujos de efectivo u otros indicadores clave de resultados⁹².
- Han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad.

Existe una presión excesiva sobre la dirección o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad, incluidos objetivos incentivados de ventas o rentabilidad.

⁹² Los planes de incentivos destinados a la dirección pueden supeditarse a la consecución de objetivos relacionados solo con ciertas cuentas o determinadas actividades de la entidad, aun cuando dichas cuentas o actividades puedan no ser materiales para la entidad en su conjunto.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- Las entidades del sector público sujetas a límites legales de gasto pueden producir información inexacta sobre el gasto incurrido.

Oportunidades

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

- Transacciones significativas con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo “fondo sobre forma”.
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.
- Modificación, revocación o corrección de contratos de ingresos a través del uso de acuerdos paralelos que se ejecutan normalmente fuera de los procesos de negocio y canales de información reconocidos.
- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.
- Entrada de la entidad en el mercado de capitales por vías no tradicionales, por ejemplo, mediante la adquisición o fusión con una empresa con propósito especial de compra.
- Promoción agresiva de acciones por la entidad, a través de notas de prensa, revistas de inversión, cobertura en Internet, anuncios en línea o correo electrónico directo.

El seguimiento de la dirección no es eficaz como resultado de las situaciones siguientes:

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni sobre el control interno.
- Un control interno debilitado provocado por un cambio en la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad hacia tratar las necesidades más inmediatas del negocio, tales como las cuestiones financieras y operativas.

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales.

- Entorno de TI extremadamente complejo relativo a la naturaleza del negocio de la entidad, sistemas heredados de TI procedentes de adquisiciones que nunca se integraron en el sistema de información financiera de la entidad o controles generales de TI ineficaces.
- Rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Las deficiencias en el control interno como resultado de:

- Un proceso inadecuado de seguimiento del sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Un programa de gestión del riesgo de fraude de la entidad inadecuado, incluida la falta de un programa de denuncias.
- Controles inadecuados debido a cambios en el entorno actual, por ejemplo, mayores riesgos de seguridad sobre los datos por la utilización de redes poco seguras que hacen que los datos y la información de la entidad sean más vulnerables a delitos informáticos.
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de TI o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes o racionalizaciones

- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad no han creado una cultura de honestidad y comportamiento ético. Por ejemplo, la comunicación, implementación, apoyo o imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad por parte de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad son ineficaces, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.
- Participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.
- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidas las relacionadas con la corrupción, el cohecho y el blanqueo de capitales.
- Interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.
- La práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, los acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- La dirección y responsables del gobierno de la entidad muestran una tolerancia al riesgo inusualmente elevada o un alto nivel de vida, un patrón de problemas financieros personales o participan frecuentemente en actividades de alto riesgo.
- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad incluyen información o declaraciones materialmente falsas o que conducen a error en otra información del informe anual de la entidad (por ejemplo, aspectos clave del negocio, productos o tecnología de la entidad).

- El hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
- Interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios declarados, por motivos fiscales.
- Aplicación de hipótesis de valoración agresivas en fusiones y adquisiciones para sustentar altos precios de compra o sobrevalorar activos intangibles adquiridos.
- Racionalización de la utilización de hipótesis no razonables que afectan al momento e importe del reconocimiento de ingresos, por ejemplo, en un intento de aliviar los efectos negativos de una grave recesión económica.
- Racionalización de la utilización de hipótesis no razonables utilizadas en proyecciones para la contabilización del deterioro del fondo de comercio y activos intangibles, por ejemplo, para evitar reconocer pérdidas por deterioro significativas.
- Bajo nivel ético de los miembros de la alta dirección.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad con restricciones a la transmisión.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su materialidad.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
 - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
 - Exigencias no razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
 - Restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
 - Actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor, especialmente cuando ello conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al encargo de auditoría o consultado durante el trabajo.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones que tienen su origen en la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones que tienen su origen en una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente concurren cuando existe fraude: incentivos o presiones; oportunidades; actitudes o racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones que tienen su origen en información financiera fraudulenta también pueden concurrir cuando se producen incorrecciones que tienen su origen en una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones que tienen su origen en una apropiación indebida de activos.

Incentivos o presiones

Las obligaciones financieras personales pueden crear presión sobre la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarlos a apropiarse indebidamente de dichos activos.

Las malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo, pueden crearse malas relaciones por lo siguiente:

- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de prestaciones sociales.
- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

Oportunidades

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de susceptibilidad de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas del inventario de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos.
- Activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Unos controles inadecuados sobre los activos pueden aumentar el grado de susceptibilidad de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, las inversiones, las existencias o los activos fijos.
- Falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.

- Una comprensión inadecuada por la dirección de las TI lo que permite a los empleados de TI cometer una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.
- Controles inadecuados en la gestión de suministros, incluidos cambios en la cadena de suministro que pueden exponer a la entidad a proveedores ficticios o no investigados que pagan sobornos o que participan en otras actividades fraudulentas o ilegales.
- Falta de supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en que la dirección utilizó las ayudas del gobierno y de las autoridades locales (por ejemplo, rescates durante la pandemia, guerras o colapso inminente del sector).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- Fideicomisos gestionados – las entidades del sector público, a menudo, gestionan activos en nombre de otros, incluidas personas vulnerables, que pueden ser más susceptibles de utilización indebida.
- La naturaleza de ciertas transacciones generadoras de ingresos (por ejemplo, impuestos y subvenciones) pueden proporcionar una mayor oportunidad de manipular el momento o importe de los ingresos reconocidos en el periodo actual.

Actitudes o racionalizaciones

- Ignorancia con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Ignorancia con respecto a los controles sobre apropiación indebida de activos mediante la elusión de los controles existentes o la falta de realización de actuaciones correctoras adecuadas sobre las deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia a las sustracciones menores.
- Racionalización de apropiaciones indebidas cometidas durante graves recesiones económicas con previsión de devolverlas una vez se vuelva a la normalidad.

Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son solo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

Consideración en las afirmaciones

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

- Visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observando las existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente la visita del auditor, o realizando un recuento de efectivo por sorpresa en una fecha determinada.
- Solicitar que los recuentos de existencias se lleven a cabo al cierre del periodo de información o en una fecha más próxima al cierre del periodo para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo comprendido entre la fecha de finalización del recuento y la fecha de cierre del periodo de información.
- Modificar el enfoque de auditoría en el ejercicio actual. Por ejemplo, poniéndose en contacto, verbalmente, con los principales clientes y proveedores, además de solicitarles una confirmación escrita, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización o buscando más información o información diferente.
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de final de trimestre o de cierre del ejercicio de la entidad e investigando los que resulten inusuales por su naturaleza o importe.
- Con respecto a transacciones significativas o inusuales, especialmente las que se producen al cierre del ejercicio o en una fecha cercana a este, investigar la posibilidad de que existan partes vinculadas y las fuentes de los recursos financieros que sustentan las transacciones.
- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados. Por ejemplo, comparando ventas y costes de ventas por ubicación, línea de negocio o mes con las expectativas del auditor.
- Realizar entrevistas al personal relacionado con áreas en las que se ha identificado un riesgo de incorrección material debida a fraude, para obtener su perspectiva sobre el riesgo y sobre si los controles responden al riesgo, o el modo en que lo hacen.
- Llevar a cabo entrevistas con el personal de fuera de la función financiera, por ejemplo, personal de ventas y marketing.

- Cuando otros auditores independientes auditen los estados financieros de una o más dependientes, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo que es necesario realizar para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude derivada de las transacciones y de las actividades realizadas entre dichos componentes.
- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o los hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.
- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para valorar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinados aspectos que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.
- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluida la consideración de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas, como por ejemplo, la minería de datos, para realizar pruebas sobre la existencia de anomalías en una población. Por ejemplo, la utilización de herramientas y técnicas automatizadas para identificar números utilizados frecuentemente, ya que utilizar el mismo número repetidamente puede ser un sesgo inconsciente de la dirección o de los empleados de la entidad cuando anotan asientos en el diario y otros ajustes fraudulentos.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones generados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional de fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- Comprobar si las subvenciones u otros préstamos a terceros cumplen los criterios de elegibilidad aplicables y se han autorizado y contabilizado correctamente por la entidad del sector público.
- Comprobar si las cancelaciones y otros ajustes de los saldos fiscales y exacciones a cobrar o de saldos de préstamos han sido adecuadamente autorizados.

Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

Reconocimiento de ingresos

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos con relación a los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo de información actual con los de periodos anteriores que sean comparables. Las herramientas y técnicas automatizadas pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o inesperadas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales circunstancias, suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones

de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del proveedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.

- Indagar ante el personal de ventas y marketing de la entidad o ante el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana al cierre del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociado a dichas transacciones.
- Estar presente físicamente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.
- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, realizar pruebas sobre los controles para determinar si proporcionan un grado de seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.
- Examinar el archivo de correspondencia con los clientes de la entidad para cualquier término o condición inusual que pueda hacer surgir cuestiones acerca de la adecuación del ingreso reconocido.
- Analizar los motivos proporcionados sobre la devolución de productos recibidos poco después del cierre del ejercicio (por ejemplo, producto no pedido, la entidad envió más unidades que las pedidas).
- Determinar si las transacciones generadoras de ingresos se registran de conformidad con el marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad. Por ejemplo, los bienes enviados no se registran como ventas salvo si existe una transferencia de la propiedad de conformidad con los términos de envío, especialmente en circunstancias en las que la entidad utiliza un agente intermediario o un almacén de un tercero o un centro logístico.

Cantidades de existencias

- Examinar los registros del inventario de la entidad para identificar las ubicaciones o las partidas que requieren atención específica durante el recuento físico de las existencias, o después de este.
- Observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso o realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en la misma fecha.
- Realizar recuentos de existencias en la fecha de cierre del periodo de información o en una fecha cercana a esta, para minimizar el riesgo de manipulación inadecuada durante el periodo comprendido entre el recuento de existencias y la fecha de cierre del periodo de información.
- Aplicar procedimientos adicionales durante la observación del recuento; por ejemplo, examinar de forma más rigurosa el contenido de artículos embalados, la forma en que se almacenan (por ejemplo, espacios vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado o concentración) de las sustancias líquidas, como perfumes o productos químicos. Recurrir a los servicios de un experto puede ser útil a este respecto.
- Comparar las cantidades del periodo actual con las de periodos anteriores por clase o categoría de existencias, ubicación u otros criterios, o comparar las cantidades del recuento con los registros permanentes.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos de existencias – por ejemplo, ordenar por número de etiqueta para realizar

pruebas sobre los controles de etiquetas, o por número de serie de los artículos para realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

- Verificar la calibración exacta de las herramientas utilizadas para registrar, medir o pesar la cantidad de elementos del inventario – por ejemplo, balanzas, aparatos de medición o de escaneo.
- Recurrir a un experto para confirmar la naturaleza de las cantidades de existencias de productos especializados – por ejemplo, el peso de piedras preciosas se puede determinar, pero un experto puede ayudar en la determinación del color, talla y transparencia de piedras preciosas.

Estimaciones de la dirección

- Recurrir a un experto para que realice una estimación independiente a fin de compararla con la estimación de la dirección.
- Ampliar las indagaciones a personas ajenas a la dirección y al departamento de contabilidad para corroborar la capacidad y determinación de la dirección de llevar a cabo los planes oportunos para realizar la estimación.

Respuestas específicas—Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos

Situaciones distintas impondrán necesariamente respuestas distintas. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos se dirigirá a determinados saldos contables y tipos de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría señaladas en las dos categorías precedentes pueden ser aplicables a dichas circunstancias, el alcance del trabajo tiene que vincularse a la información concreta sobre el riesgo de apropiación indebida que se haya identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a una apropiación indebida de activos:

- Recontar el efectivo o los valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a este.
- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar deficiencias de inventario por ubicación o tipo de producto.
- Comparar los ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.
- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones o números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquellos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.

- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta dirección y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta dirección.

Ejemplos de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicios de fraude

Los siguientes son ejemplos de circunstancias que pueden indicar que los estados financieros pueden contener una incorrección material debida a fraude.

Discrepancias en los registros contables, incluidas:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente al importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin soporte documental o no autorizadas.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados (por ejemplo, ajustes en el inventario).

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Ausencia de firmas de aprobación o autorización.
- Discrepancias en las firmas a mano y firmas electrónicas no válidas.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o los ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados con origen en las indagaciones o los procedimientos analíticos aplicados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Auxiliares que no están conciliados con cuentas de control.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el auxiliar de cuentas a cobrar.
- Fluctuaciones sin justificación en los saldos de existencias, variaciones de existencias y tasas de facturación.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.

- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del ejercicio en curso.
- Información acerca de proyecciones excesivamente optimistas obtenida de escuchar las conversaciones con analistas o de la lectura de informes de investigación de los analistas que sea contraria a la información presentada por la entidad en sus pronósticos internos para preparar el presupuesto.

Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, las instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver aspectos complejos o controvertidos.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la evaluación crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante herramientas y técnicas automatizadas.
- Falta de disposición para permitir una discusión entre el auditor y el experto externo de la dirección (por ejemplo, un experto en legislación fiscal).
- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Falta de disposición para corregir una incorrección material en los estados financieros o en otra información incluida en el informe anual de la entidad.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.
- • Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación.
- Falta de disposición para proporcionar una manifestación escrita solicitada.

Otros, incluido:

- Amplio uso de cuentas transitorias.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con las normas del sector.

- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia al incumplimiento del código de conducta de la entidad.
- Discrepancias entre los ingresos y el estilo de vida.
- Comportamiento inusual, irracional o incongruente.
- Denuncias de fraude a través de correos electrónicos anónimos, cartas, llamadas telefónicas, confidencias o quejas que pueden llegar a conocimiento del auditor.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruente con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Controles o registros de incidencias de auditoría desactivados.

Consideraciones adicionales que pueden proporcionar información al auditor para seleccionar los asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas

Las siguientes consideraciones son relevantes para la selección de asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas.

- Conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros⁹³ (véase también el apartado 35 de esta NIA) – obtener ese conocimiento requerido proporciona al auditor conocimientos acerca de:
 - Las políticas y los procedimientos de la entidad (incluidas las personas de la entidad responsables de ello) sobre el modo en que las transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen según sea necesario, se incorporan al mayor y se informa de ellas en los estados financieros.
 - Los tipos de asientos en el diario (sean o no estándar) incorporados al mayor y, a su vez, a los estados financieros, incluidos otros ajustes que se realizan directamente sobre los estados financieros.
 - El proceso del modo en el que los asientos en el diario y otros ajustes se registran o realizan (de manera automatizada o manual), así como la documentación de soporte requerida, sobre la base de las políticas y procedimientos de la entidad.
 - El proceso de cierre de los estados financieros.
- Conocimiento de los controles de la entidad diseñados para prevenir o detectar el fraude sobre asientos en el diario⁹⁴ (véase también el apartado 36 de esta NIA) – para muchas entidades, el procesamiento rutinario de transacciones implica una combinación de controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el diario y otros ajustes puede conllevar controles manuales y automatizados en uno o múltiples sistemas de TI. En el caso de que se utilice TI en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el diario y otros ajustes solo existan en formato electrónico.
 - Los tipos de controles diseñados para prevenir o detectar el fraude sobre asientos en el diario pueden incluir autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (como comprobaciones de edición y validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos.
 - El requerimiento del apartado 36 cubre controles sobre asientos en el diario que responden al riesgo o a los riesgos de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones y que podrían ser susceptibles de intervención o manipulación no autorizadas o inadecuadas. Estos controles incluyen:

⁹³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25

⁹⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26

- Controles sobre asientos en el diario no estándar – en los que los asientos en el diario son automatizados o manuales y se utilizan para registrar transacciones no recurrentes e inusuales o ajustes.
 - Controles sobre asientos en el diario estándar – en los que los asientos en el diario son automatizados o manuales y son susceptibles de intervención o manipulación no autorizada o inadecuada.
- La eficacia de los controles que se han implementado sobre los asientos en el diario y otros ajustes—controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el diario, así como sobre otros ajustes, pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
 - La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude—la evaluación de información obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas, incluida la consideración de información procedente de otras fuentes, podría indicar la concurrencia de factores de riesgo de fraude. Dichos factores de riesgo de fraude, especialmente hechos o condiciones que indican incentivos y presiones para que la dirección eluda controles, oportunidades para la elusión por la dirección y actitudes o racionalizaciones que permiten a la dirección justificar la elusión de controles, pueden ayudar al auditor a identificar tipos específicos de asientos en el diario y otros ajustes sobre los que realizar pruebas. Estos pueden incluir asientos en el diario y otros ajustes susceptibles de intervención o manipulación no autorizadas o inadecuadas derivados de:
 - Presiones o incentivos para cumplir o exceder las mediciones de resultados utilizadas interna o externamente (por ejemplo, reversión automática de asientos en el diario realizados al cierre del ejercicio).
 - Las presiones o incentivos para minimizar o evitar impuestos (por ejemplo, asientos en el diario inadecuados para registrar el reconocimiento de ingresos o gastos anticipadamente o con retraso).
 - Presiones para cumplir con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda (por ejemplo, compensación inadecuada de activos o pasivos en el balance haciendo ajustes directamente sobre los estados financieros para conseguir un compromiso de deuda sobre el ratio de endeudamiento, incluso cuando no se cumplen las condiciones para un derecho de compensación).
 - Oportunidades, originadas por la inadecuada segregación de funciones, para que cualquier persona de la entidad oculte o cometa fraude en el curso normal de las obligaciones de esa persona (por ejemplo, asientos en el diario y otros ajustes relativos a transacciones que afectan a activos, en las que la persona es responsable de (a) la custodia de activos o (b) la autorización o aprobación de las transacciones que afectan a dichos activos y (c) el registro o presentación de las correspondientes transacciones).
 - Oportunidades originadas por deficiencias en el control interno (por ejemplo, asientos en el diario y otros ajustes relacionados con pagos por compras a proveedores no autorizados o realizados por empleados despedidos o transferidos).
 - Oportunidades derivadas de accesos privilegiados otorgados a personas que participan en el proceso de cierre de los estados financieros (por ejemplo, asientos en el diario y otros ajustes realizados por personas con accesos como administrador o como superusuario).

- Oportunidades originadas por cálculos basados en herramientas de cálculo realizados por el usuario final que sustentan estimaciones contables susceptibles de incorrección debido a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, asientos en el diario y otros ajustes basados en cálculos del deterioro del fondo de comercio y otros activos intangibles utilizando hojas de cálculo).
- Las características de los asientos en el diario y otros ajustes fraudulentos – los asientos en el diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden incluir asientos:
 - Hechos en cuentas sin relación, inusuales o raramente utilizadas.
 - Hechos por personas que normalmente no registran asientos en el diario.
 - Registrados al cierre del periodo o como asientos posteriores al cierre que tienen poca o nula explicación o descripción.
 - Hechos, antes o durante la preparación de los estados financieros y no tienen números de cuenta.
 - Que contienen números redondos o números finales constantes.

El auditor puede utilizar información reciente, como datos sobre los fraudes realmente cometidos o informes sobre tendencias en fraude laboral, para informar al auditor sobre las características de asientos en el diario fraudulentos.

- La naturaleza y complejidad de las cuentas—asientos en el diario u otros ajustes indebidos pueden aplicarse a cuentas que:
 - Contienen transacciones que son de naturaleza compleja o inusual.
 - Contienen estimaciones significativas y ajustes de cierre del periodo.
 - Han sido propensos a incorrecciones en el pasado.
 - No se han conciliado oportunamente o contienen diferencias no conciliadas.
 - Contienen transacciones internas o con partes vinculadas.
 - Están asociadas de otro modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude.
- Asientos en el diario y otros ajustes procesados ajenos al curso normal de los negocios – los asientos en el diario que no son estándar pueden no estar sujetos a la misma naturaleza y extensión de los controles que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

Anexo 5

(Ref: Apartado A18)

Otras NIA que tratan temas específicos que hacen referencia al fraude o a los indicios de fraude

Este anexo identifica otras NIA con requerimientos específicos referidos al fraude o a los indicios de fraude. La lista no incluye otras NIA con requerimientos que se refieren al fraude o error (por ejemplo, NIA 210⁹⁵, NIA 315 (Revisada 2019), NIA 700 (Revisada)). Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios* – apartado 19
- NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartados 8(b) y 11
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 32
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 22(e) y 23(a)(i)
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartados 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) y 59(g)(i)
- NIA 700 (Revisada), *Formación de una opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* – apartado 40(a)

⁹⁵ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES DERIVADAS DE LA NIA 240 (REVISADA)

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras Normas Internacionales del IAASB por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 240 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 240 (Revisada) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales del IAASB que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales del IAASB que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales.

NIA 200, OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Introducción

Una auditoría de estados financieros

...

9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables¹.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

...

- A24. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, se requiere que el auditor considere la fiabilidad de la información que debe ser utilizada como evidencia de auditoría². En casos de duda sobre la fiabilidad de la información o indicios de posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un documento puede no ser auténtico o que pueden haber sido falsificados los términos de un documento), las NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión³.

...

¹ Véase, por ejemplo, la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y la NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados ~~44~~ 64–67.

² NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7–9

³ NIA 240 (Revisada), apartado ~~44~~ 22; NIA 500, apartado 11 y NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 10–11 y 16.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

...

Limitaciones inherentes a una auditoría

...

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a una auditoría

A56. En el caso de determinadas afirmaciones o materias objeto de análisis, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 (Revisada) para más detalles.

...

NIA 220 (REVISADA), GESTIÓN DE LA CALIDAD EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías (Ref: Apartados 13–15)

...

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 7)

...

A37. Las posibles actuaciones que puede llevar a cabo el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo incluyen:

...

- Modificar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, supervisar de manera más presencial y de modo más frecuente o llevar a cabo más revisiones en profundidad de determinados papeles de trabajo relativos a:
 - áreas complejas o subjetivas de la auditoría;
 - áreas que plantean riesgos para la consecución de la calidad del encargo de auditoría;
 - áreas en las que puede existir un mayor riesgo de incorrección material, incluido el riesgo de incorrección material debida a fraude; e
 - incumplimientos identificados o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

...

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartados 22-24)

...

A55. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:

...

- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 (Revisada)⁴;

...

NIA 230, DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Anexo

(Ref: Apartado 1)

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

...

- NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados ~~45–48~~ 68

...

NIA 250 (REVISADA), CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 19)

⁴ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

- A17. Puede llegar a conocimiento del auditor información relativa a un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por vías distintas a la aplicación de los procedimientos de los apartados 13–17 (por ejemplo, cuando un denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).

...

NIA 260 (REVISADA), COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

...

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NIGC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NIGC 1 y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

...

- NIA 240 (*Revisada*), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados ~~22, 39(c)(i)~~ 25, 32(c), 55(a), 59(c)(i) y ~~41–43~~ 64–66

...

NIA 265, COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartados 6(b), 8)

...

- A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituyen una deficiencia significativa, el auditor puede considerar cuestiones como las siguientes:

...

- La importancia de los controles para el proceso de información financiera; por ejemplo:

...

- Controles sobre la prevención y o detección del fraude.

...

Comunicación de deficiencias en el control interno

...

Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 10)

...

Comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartado 10(a))

...

A21. La NIA 250 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad participen en dicho incumplimiento⁵. La NIA 240 (Revisada), establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude o indicios de un fraude en el que participe la dirección⁶.

...

NIA 300, PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Participación de miembros clave del equipo del encargo (Ref: Apartado 5)

A5. La participación del socio del encargo y de otros miembros clave del equipo del encargo en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y perspectiva y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación⁷.

...

NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Introducción

...

Conceptos clave en esta NIA

⁵ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros*, apartados 23–29

⁶ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 42~~65~~

⁷ La NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y 18, establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre la discusión del equipo del encargo sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales. La NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado~~46~~ 29, proporciona orientaciones sobre el énfasis puesto durante esta discusión en la exposición de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debida a fraude.

...

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240 (Revisada)⁸ incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información utilizada para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

...

Definiciones

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

...

- (f) Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude⁹ en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7–A8)

...

- (l) Riesgo significativo – Un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10)

...

- (ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA¹⁰.

...

Requerimientos

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185)

...

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

35. El auditor evaluará si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección. (Ref: Apartados A230–A232)

⁸ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

⁹ NIA 240 (Revisada), apartados ~~A24–A27~~ A24–A26

¹⁰ NIA 240 (Revisada), apartado ~~27~~ 39(b) y NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 18

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartados 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 (Revisada) incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude¹¹. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

...

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material.

A42. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material:

...

La NIA 240 (Revisada) requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluido el modo en que podría producirse el fraude¹².

...

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 19–27)

...

Por qué se requiere la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados 19–20)

A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y las condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha

¹¹ NIA 240 (Revisada), apartados ~~42~~ 2726–41

¹² NIA 240 (Revisada), apartado ~~46~~ 29

información establece un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo:

- en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas aplicables (por ejemplo, las relacionadas con los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada) o al identificar y valorar riesgos relacionados con estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));

...

La entidad y su entorno (Ref: Apartado 19(a))

...

Mediciones utilizadas por la dirección para evaluar el resultado de la entidad (Ref: Apartado 19(a)(iii))

Por qué el auditor debe conocer las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones utilizadas por la entidad ayuda al auditor en la consideración de si esas mediciones, utilizadas tanto externa como internamente, crean presiones a la entidad para alcanzar los resultados previstos. Estas presiones pueden motivar a la dirección para llevar a cabo actuaciones que incrementen la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, para mejorar los resultados de la empresa o preparar de manera intencionada estados financieros con incorrecciones) (véase la NIA 240 (Revisada) en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude).

...

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 19(b))

...

Modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección (Ref: Apartado 19(c))

...

El efecto de los factores de riesgo inherente sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar

...

A89. Hechos o condiciones que pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección también pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a otros factores de riesgo de fraude. En consecuencia, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado 24-38 de la NIA 240 (Revisada), que requiere que el auditor evalúe si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica que concurren uno o varios factores de riesgo de fraude.

...

Obtención de conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartados 22-23)

Conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio dan lugar a riesgos de incorrección material. Para conocer el modo en que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y han tomado decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen el modo en que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad:

...

- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad¹³.

...

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

...

Graduación (Ref: Apartado 26)

...

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario-gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las, generalmente, menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240 (Revisada), el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la oportunidad de eludir los controles¹⁴.

Controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 26(a))

Controles que responden a riesgos que se determina que son un riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a)(i))

...

A159. La NIA 240 (Revisada)¹⁵ requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica además que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartados 28–37)

...

¹³ NIA 240 (Revisada), apartado ~~49~~ 33(b)(i)

¹⁴ NIA 240 (Revisada), apartado ~~A28~~ A112

¹⁵ NIA 240 (Revisada), apartados ~~28~~ 36, 39(b) y ~~A33~~ A102

Riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref: Apartados 28 (a) y 30)

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a muchas afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre el tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar ~~(por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección)~~. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar también determinadas afirmaciones susceptibles de ese riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

...

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

...

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

...

Determinación de los riesgos significativos

...

A220. La determinación de cuáles de los riesgos de incorrección material valorados se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 (Revisada) proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude¹⁶.

...

Anexo 2

(Ref: Apartados 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

Conocimiento de los factores de riesgo inherente

En este anexo se proporciona una explicación más detallada de los factores de riesgo inherente, así como cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento y aplicación de los factores de riesgo inherente para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

¹⁶ NIA 240 (Revisada), apartados ~~26–28~~ 39–41

Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar a incorrección, debida a fraude o error, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude¹⁷ en la medida en la que afectan al riesgo inherente. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad de conformidad con los apartados 19(a)–(b), el auditor también comprende el modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.
2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado “información requerida”) incluyen:

...

- *Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente* — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que crean susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados ~~A4–A2~~ a ~~A5–A6~~ de la NIA 240 (Revisada) se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.

...

Anexo 3

(Ref: Apartados 12(m), 21–26, A90–A181)

Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

...

Componentes del sistema de control interno de la entidad*Entorno de control*

...

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

¹⁷ NIA 240 (Revisada), apartados ~~A24–A27~~ A24–A26

...

- (b) *Modo en que los responsables del gobierno de la entidad demuestran su independencia de la dirección y ejercen la supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando los responsables del gobierno de la entidad son distintos de la dirección.* Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir: si hay suficientes personas que sean independientes de la dirección y que sean objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; el modo en que los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad retienen responsabilidades de supervisión del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales y reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y de la eficacia operativa de ~~los procedimientos~~ programa de denuncias de la entidad (u otro programa para informar de fraudes).

...

Anexo 4

(Ref: Apartados 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad

En este anexo se proporcionan consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad cuando existe dicha función.

...

Indagaciones ante la función de auditoría interna

...

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240 (Revisada)¹⁸, si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, o indicio de fraude ~~o denuncia de fraude~~, incluidas denuncias de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.

...

NIA 330, RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

¹⁸ NIA 240 (Revisada), apartado ~~49-34~~ (b)

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

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores (Ref: Apartado 6)

...

Momento de realización

A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que extrapolan al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

...

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 25-27)

A62. Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

...

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude o error y el efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relevantes para estas. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor¹⁹.

...

NIA 450, EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA AUDITORÍA

...

Requerimientos

...

¹⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza

5A. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. (Ref: Apartado A6A)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de incorrección (Ref: Apartado 4(a))

A1. Las incorrecciones pueden deberse a:

...

La NIA 240 (Revisada) proporciona ejemplos de incorrecciones que tienen su origen en fraude²⁰.

...

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartados 5A–7)

A6A. La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias de su ocurrencia pueden indicar que las incorrecciones pueden ser el resultado de fraude. En tales casos, el auditor también aplica los procedimientos requeridos por la NIA 240 (Revisada)²¹ reconociendo que es improbable que un caso de fraude se produzca de manera aislada.

...

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 10-11)

...

A22. La NIA 240 (Revisada)²² explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden tener su origen en:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección; o
- información revelada extensa y duplicada o vacía de contenido cuyo objetivo es ocultar una adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200²³.

...

²⁰ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A7A2–A6

²¹ NIA 240 (Revisada), apartados 55–58

²² NIA 240 (Revisada), apartado ~~36~~ 57

²³ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 15

NIA 500, EVIDENCIA DE AUDITORÍA

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

...

Fiabilidad

...

A37. La NIA 240 (Revisada) trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para creer que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada²⁴.

...

NIA 505, CONFIRMACIONES EXTERNAS

Introducción

...

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría

...

3. Otras NIA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría, por ejemplo:

...

- La NIA 240 (Revisada) indica que el auditor puede diseñar ~~solicitudes~~ procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría ~~información corroborativa adicional~~ como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones²⁵.

...

Requerimientos

...

Negativa de la dirección a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación

²⁴ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado ~~142~~ 22

²⁵ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados ~~A38-A129~~ A129-A135

8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, este:
- (a) indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos; (Ref: Apartado A8)
 - (b) evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido los riesgos de incorrección material debida a ~~de~~ fraude, y sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref: Apartado A9)
 - (c) aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartado A10)

...

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

...

11. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluidos el los riesgos de incorrección material debida a ~~de~~ fraude, y sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref: Apartado A17)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

...

Diseño de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(c))

...

- A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:
- Las afirmaciones de las que se trata.
 - Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de incorrección material debida a ~~de~~ fraude.

...

Negativa de la dirección a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación

...

Implicaciones sobre la valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 8(b))

- A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que sería adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar

los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)²⁶. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240 (Revisada)²⁷.

...

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 10)

A11. La NIA 500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad²⁸. Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

- se reciba por el auditor de forma indirecta; o
- parezca no proceder de la parte confirmante a quien se destinó originariamente.

...

Respuestas no fiables (Ref: Apartado 11)

A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)²⁹. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240 (Revisada)³⁰.

Sin contestación (Ref: Apartado 12)

...

A19. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación en cuestión. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)³¹. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240 (Revisada)³².

...

²⁶ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*, apartado 37

²⁷ NIA 240 (Revisada), apartados ~~25~~38

²⁸ NIA 500, apartado A35

²⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

³⁰ NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38

³¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

³² NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38

Contestaciones en disconformidad (Ref: Apartado 14)

- A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA ~~450~~³³~~240~~ requiere que el auditor evalúe si dicha incorrección es indicativa de fraude³⁴. Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

...

NIA 530, MUESTREO DE AUDITORÍA

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos sobre los que realizar pruebas*Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)*

...

- A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, incluye tener un conocimiento claro de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración de los riesgos de incorrección material debida a ~~de~~ fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

...

NIA 540 (REVISADA), AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

³³ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5A

³⁴ NIA 240, apartado 36

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

...

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables (Ref: Apartado 14)

...

A57. La NIA 240 (Revisada) requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables ~~significativas~~.³⁵ Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240 (Revisada).

...

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 32)

...

A136. Adicionalmente, en la aplicación de la NIA 240 (Revisada), se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros incluso si individualmente son razonables, son indican indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección que puede representar una riesgo de incorrección material debida a fraude. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo de fraude³⁶, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

...

NIA 550, PARTES VINCULADAS**Introducción****Alcance de esta NIA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)³⁷, la NIA 330³⁸ y la NIA 240 (Revisada)³⁹ en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

...

³⁵ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado ~~33(b)(ii)~~ 28

³⁶ NIA 240 (Revisada), apartados ~~33(b)~~ 50-51

³⁷ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*

³⁸ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³⁹ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

Responsabilidades del auditor

...

5. Además, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible concurrencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240 (Revisada)⁴⁰, porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.

...

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 (Revisada) requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría⁴¹, el auditor aplicará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

12. En la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 (Revisada)⁴² se considerará de manera específica la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref: Apartados A9–A10)

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

...

19. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada). (Ref: Apartados A6, A29–A30)

...

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

...

⁴⁰ NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~ 38

⁴¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13; NIA 240 (Revisada), apartado ~~47~~ 26

⁴² NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17; NIA 240 (Revisada), apartado ~~46~~ 29

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

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

- (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:
 - (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos⁴³, (Ref: Apartados A38–A39)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

...

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

...

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 14)

...

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control, el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

...

- ~~La existencia de políticas y procedimientos de denuncia~~, cuando procedan, de un programa de denuncias (u otro programa para informar de fraudes).

...

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente⁴⁴. El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes vinculadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en colusión con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude se incluyen:

⁴³ NIA 240 (Revisada), apartado ~~33(e)~~ 52

⁴⁴ NIA 240 (Revisada), apartados ~~32~~40 y A4A5

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante (Ref: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude⁴⁵. Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte vinculada, entre otros, los siguientes:

...

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 20)

A31. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad⁴⁶.

...

A33. Si el auditor ha valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como resultado de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, además de los requerimientos generales de la NIA 240 (Revisada) aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación para obtener conocimiento de las relaciones empresariales que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

...

- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

...

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

...

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA 240 (Revisada) sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando parece que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede

⁴⁵ NIA 240 (Revisada), anexo 1

⁴⁶ La NIA 330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. La NIA 240 (Revisada) establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

...

NIA 570 (REVISADA 2024), EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 11)

...

- A8. En ciertas circunstancias, el auditor puede identificar factores de riesgo de fraude originados por hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada)⁴⁷.

...

Hechos o condiciones no identificados o revelados previamente por la dirección (Ref: Apartado 14)

...

- A31. Cuando la dirección, de manera intencionada, no ha identificado o revelado al auditor hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, pueden generarse dudas acerca de su integridad y honestidad, como cuando el auditor sospecha de una intención de inducir a error. La NIA 240 (Revisada) proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude⁴⁸.

...

Falta de disposición de la dirección para ampliar su valoración (Ref: Apartados 22-23)

- A57. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente la adecuación de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros como resultado de la decisión de la dirección de no ampliar su valoración, el auditor puede concluir que es adecuado:

- Revisar la valoración de los riesgos de incorrección material y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁴⁹. Por ejemplo, si la decisión de la dirección no es razonable en las circunstancias, puede indicar la existencia de

⁴⁷ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 24-27

⁴⁸ NIA 240 (Revisada), apartados 26-28, 39-41

⁴⁹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240 (Revisada).

...

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 30(a))

...

A71. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección también pueden ser un factor de riesgo de fraude y pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si su valoración del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas⁵⁰. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta y el auditor puede necesitar considerar si el sesgo puede representar una incorrección material debida a fraude.

...

NIA 580, MANIFESTACIONES ESCRITAS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Anexo 1

(Ref: Apartado 2)

Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de considerar los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartado 4063

...

Anexo 2

(Ref: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada 2024)⁵¹ de obtener una manifestación escrita no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, sería necesario modificar las manifestaciones para reflejarlas.

⁵⁰ NIA 240 (Revisada), apartado 25 38

⁵¹ NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento*

...

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado⁵²:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
 - Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales ustedes determinaron que es necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240 (Revisada))
- Les hemos revelado toda la información relativa al cualquier fraude o indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - la dirección;
 - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; o
 - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto ~~material~~ en los estados financieros. (NIA 240 (Revisada))
- Les hemos revelado toda la información relativa a ~~denuncias de fraude o a~~ indicios de fraude, incluidas las denuncias de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240 (Revisada))
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

...

NIA 600 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

⁵² Si el auditor ha incluido otras cuestiones en relación con las responsabilidades de la dirección en la carta de encargo de la auditoría de conformidad con la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, se puede considerar incluir esas cuestiones en las manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

...

Requerimientos

...

Fraude o indicios de fraude

44A. En la aplicación de la NIA 240 (Revisada)⁵³, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de obtener conocimiento del fraude o de los indicios de fraude identificados.

Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo

45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A144)

...

- (h) fraude o indicios de fraude en el que participen:
 - (i) la dirección del componente;
 - (ii) los empleados que desempeñan funciones significativas en el sistema de control interno del grupo en el componente; o
 - (ii) otros, excepto en el caso de cuestiones claramente intrascendentes cuando el fraude haya producido una incorrección material en para los estados financieros del componente;

...

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

...

55. En el caso de que el auditor del grupo haya identificado un fraude o indicios de un fraude, o de que un auditor de un componente haya llamado su atención sobre la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información disponible indique que es posible la existencia de un fraude o de indicios de fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel adecuado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A160)

...

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

57. El auditor del grupo se comunicará acerca de las siguientes cuestiones con los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada) y otras NIA: (Ref: Apartado A163)

⁵³ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 55

- (a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y de la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de componentes. (Ref: Apartado A164)
- (b) Los casos en los que, de la revisión del trabajo de un auditor de un componente realizada por el auditor del grupo, hayan dado lugar a reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor de un componente y del modo en que el auditor del grupo trató dichas reservas.
- (c) Cualquier limitación al alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas en relación con restricciones al acceso a personas o a información.
- (d) la existencia o los indicios de fraude en el que participen:
 - (i) la dirección del grupo o del componente;
 - (ii) los empleados que desempeñan funciones significativas en el sistema de control interno del grupo o;
 - (iii) otros, excepto en el caso de cuestiones claramente intrascendentes cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del componente.

...

Documentación

59. De conformidad con la NIA 230⁵⁴, la documentación de auditoría de un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas que hayan surgido durante la auditoría del grupo. En la aplicación de la NIA 230⁵⁵, el auditor del grupo incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A166–A169, A179–A182)

...

- (g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con auditores de componentes, incluido:
 - (i) En su caso, cuestiones relacionadas con fraudes o indicios de fraude, las partes vinculadas o la Empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.
 - (ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluido el modo en que el auditor del grupo trató las cuestiones significativas discutidas con los auditores de componentes, la dirección de los componentes o la dirección del grupo.

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1-2)

...

⁵⁴ NIA 230, apartado 8

⁵⁵ NIA 230, apartados 1–3, 9–11, A6–A7 y Anexo

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 9)

...

A17. La aplicación del escepticismo profesional en la auditoría de un grupo puede verse afectada por cuestiones tales como las siguientes:

...

- Las estructuras complejas de algunos grupos pueden introducir factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240 (Revisada)⁵⁶, una estructura organizativa excesivamente compleja puede ser un factor de riesgo de fraude y, en consecuencia, puede ser necesario más tiempo o una mayor especialización para conocer el propósito empresarial y las actividades de determinadas entidades o unidades de negocio.

...

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo (Ref: Apartado 30)

...

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 30)

...

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

...

- Intercambiar ideas sobre el modo en que los estados financieros del grupo podrían ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y las partidas a las que puede afectar. La NIA 240 (Revisada)⁵⁷ requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluido el modo en que podría producirse el fraude.

...

- Discutir sobre el fraude o los indicios de fraude que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de un fraude.

...

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 33)

...

Fraude

⁵⁶ NIA 240 (Revisada), ~~Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude~~, anexo 1

⁵⁷ NIA 240 (Revisada), apartado 46 29

A113. En la aplicación de la NIA 240 (Revisada)⁵⁸, se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, así como que diseñe y aplique procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones. La información utilizada para la identificación de los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros del grupo puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo del riesgo de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso de la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los cuales sea mayor el riesgo de fraude.
- Si hay determinados componentes con una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material debida a fraude.
- Si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo realizan el seguimiento de los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, cuando se considere adecuado, de la dirección del componente, de los auditores del componente y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de ~~que se haya cometido~~ algún fraude o indicio de fraude, incluidas denuncias, que afecte a un componente o al grupo, ~~o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.~~

...

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 37)

...

Elemento de imprevisibilidad

A136. Introducir un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, en las entidades o unidades de negocio en las que se aplican procedimientos y en la extensión de la participación del auditor del grupo en el trabajo, puede incrementar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera del componente que puede dar lugar a una incorrección material significativa en los estados financieros del grupo debida a fraude⁵⁹.

...

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

⁵⁸ NIA 240 (Revisada), apartados ~~2639~~, ~~3446~~

⁵⁹ NIA 240 (Revisada), apartado ~~30~~ 43

Comunicación acerca de las cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo (Ref: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se deben comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, determinadas cuestiones se pueden comunicar en el transcurso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones mencionadas en los apartados 32 y 50, dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

...

- riesgos significativos de incorrección material surgidos recientemente, incluidos riesgos de incorrección material debida a ~~de~~ fraude;
- ~~Fraude identificados~~ o indicios de fraude o de actos ilegales en los que la dirección o empleados del componente participan y que podrían tener un efecto material sobre los estados financieros del grupo; o

...

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 54-56)

...

A160. La NIA 240 (Revisada)⁶⁰ contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude o indicios de fraude a la dirección y, ~~cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude,~~ a los responsables del gobierno de la entidad.

...

Anexo 2

(Ref: Apartado A88)

Conocimiento del sistema de control interno del grupo

...

El proceso de valoración del riesgo por el grupo

3. El conocimiento del auditor del grupo de la valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo puede cubrir aspectos como el proceso de la dirección del grupo para la valoración del riesgo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir el conocimiento del nivel de sofisticación del proceso del grupo para la valoración del riesgo y la participación de las entidades y unidades de negocio en este proceso.

...

⁶⁰ NIA 240 (Revisada), apartados ~~41-43~~ 64-66

NIA 610 (REVISADA 2013), UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Ref: Apartado 21)

...

A26. La NIA 200⁶¹ analiza la importancia de que el auditor planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional, así como de que preste especial atención a información que ponga en duda la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que deben ser utilizados como evidencia de auditoría. De este modo, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades a los auditores internos de alertar al auditor externo cuestiones que pueden afectar a su trabajo⁶². El auditor externo, entonces, puede tener en cuenta dicha información para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, si dicha información puede ser indicativa del aumento de un riesgo de incorrección material en los estados financieros o referirse a algún fraude, o indicio de fraude, incluidas las e-denuncias de fraude, el auditor externo puede tenerlo en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada)⁶³.

...

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización

...

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa (Ref: Apartados 29-31)

...

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería adecuado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar ante los auditores internos acerca de los riesgos de fraude en la organización de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)⁶⁴.

⁶¹ NIA 200, apartados 15 y A21

⁶² NIA 315 (Revisada 2019), anexo 4

⁶³ NIA 315 (Revisada 2019), anexo 4 en relación con la NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

⁶⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240 (Revisada).

...

NIA 700 (REVISADA), FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

...

Requerimientos

...

Informe de auditoría

...

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

...

40. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A51)

- (a) manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, que el auditor identifica durante la auditoría, incluidos:

- (i) ~~así como~~ cualquier deficiencia significativa del control interno ~~identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría~~;
- (ii) cualquier fraude o indicio de fraude identificado⁶⁵; y
- (iii) cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a su juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad⁶⁶.

...

Anexo

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

...

⁶⁵ NIA 240 (Revisada), apartado 65

⁶⁶ NIA 240 (Revisada), apartado 66

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁶⁷

...

Cuestiones clave de la auditoría

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría;~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que

⁶⁷ El subtítulo «Informe sobre la auditoría de los estados financieros» no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las actuaciones llevadas a cabo para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

...

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁶⁸

...

Cuestiones clave de la auditoría

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros consolidados.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

⁶⁸ El subtítulo «Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados» no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios».

- ~~así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría;~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las actuaciones llevadas a cabo para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

...

Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría;~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

NIA 701, COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

...

Relación entre las cuestiones clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría (Ref: Apartados 4, 12, 15)

...

A8A. La NIA 240 (Revisada)⁶⁹ incluye requerimientos para la determinación y comunicación de las cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude. Los requerimientos y orientaciones en la NIA 240 (Revisada) se refieren o amplían la aplicación de esta NIA.

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

...

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

...

A18A. La NIA 240 (Revisada)⁷⁰ señala que las cuestiones relacionadas con el fraude son, a menudo, cuestiones que requieren atención significativa del auditor y que, dado el interés de los usuarios de los estados financieros, una o más de las cuestiones relacionadas con el fraude que requirieron atención significativa del auditor en la realización de la auditoría, determinadas de conformidad con el apartado 60 de la NIA 240 (Revisada), normalmente serán de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y, por lo tanto, son cuestiones clave de la auditoría.

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

...

⁶⁹ NIA 240 (Revisada), Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartados 60–62

⁷⁰ NIA 240 (Revisada), apartados A179 y A185

- A21. ~~Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 (Revisada) presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos⁷¹. Además, la NIA 240 (Revisada) indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debida a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo⁷². El auditor puede determinar que estas cuestiones son cuestiones clave de la auditoría relacionadas con el fraude porque los riesgos de incorrección material debida a fraude son, a menudo, cuestiones que requieren la atención significativa del auditor y son de la mayor significatividad en la auditoría. Sin embargo, puede no ser el caso para todas estas cuestiones. El auditor puede determinar que ciertos riesgos de incorrección material debida a fraude no requirieron. Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir~~ atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría ~~de conformidad con el apartado 10.~~

...

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

...

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (Ref: Apartado 14)

...

- A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se ha determinado que es una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables⁷³. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que el auditor se comunique con las autoridades reguladoras, de cumplimiento o supervisoras competentes en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

...

⁷¹ NIA 240 (Revisada), ~~Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude~~ apartados 27–28 39(b) y 41

⁷² NIA 240 (Revisada), apartados ~~32~~ 39(b) y 40

⁷³ Por ejemplo, salvo en ciertas circunstancias específicas, el apartado R114.2 del Código de ética del IESBA no permite la utilización o revelación de información sobre la que se aplique el deber de confidencialidad. Como una de las excepciones, el apartado R114.3(a) del Código de ética del IESBA permite la revelación o utilización de información confidencial cuando existe una obligación o un derecho legal o profesional de hacerlo. El apartado 114.3 A1(b)(iv) del Código de ética del IESBA explica que existe una obligación o un derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

NIA 705 (REVISADA), OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

...

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

...

- A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los apartados 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude y la consideración sobre la continuidad del encargo.

...

NIA 800 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA CON FINES ESPECÍFICOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Anexo

(Ref: Apartados A13 y A21)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como~~ cualquier deficiencia significativa del control interno ~~que identificamos en el transcurso de la auditoría;~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se

consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada que han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.

...

- El auditor está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento», hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría;~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

NIA 805 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO Y DE ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Consideraciones para la planificación y ejecución de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere ser considerada cuidadosamente. Incluso cuando solo es objeto de auditoría un elemento específico de un estado financiero, en principio, son de aplicación algunas NIA, tales como la NIA 240 (Revisada)⁷⁴, la NIA 550⁷⁵ y la NIA 570 (Revisada 2024). Esto se debe a que el elemento podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

...

Anexo 2

(Ref: Apartado A17)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

...

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad distinta de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma

⁷⁴ NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

⁷⁵ NIA 550, *Partes vinculadas*

agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad distinta de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría;
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento específico de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

...

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si el documento contable está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden tener su origen en fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, podría esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el documento contable.

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra

opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

...

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría que identificamos durante nuestra auditoría, incluidos:

- ~~así como~~ cualquier deficiencia significativa del control interno ~~que identificamos en el transcurso de la auditoría;~~
- cualquier fraude o indicio de fraude identificado; y
- cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que, a nuestro juicio, sea relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

...

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN (NIER) 2400 (REVISADA), ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

...

Requerimientos

...

Realización del encargo

...

El diseño y aplicación de procedimientos

...

48. Las indagaciones del profesional ejerciente ante la dirección y ante otros de la entidad, según corresponda, incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A82–A86)

...

- ~~(i) cualquier fraude o acto ilegal que afecte a la entidad; y~~
- ~~(ii) el incumplimiento~~ identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar que sean materiales en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos y pensiones;

...

Manifestaciones escritas

...

62. El profesional ejerciente solicitará también a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que le ha revelado: (Ref: Apartado A105)

...

- (b) ~~los hechos significativos relativos a~~ Su conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;

...

Las Normas Internacionales de Auditoría, la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas, las Normas Internacionales de Encargos de Revisión, las Normas Internacionales de Aseguramiento sobre Sostenibilidad, las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, las Normas Internacionales de Servicios Relacionados, las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, los Borradores en fase de consulta, los Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB® están sujetas a derechos de autor por la IFAC.

La Fundación Internacional para la Ética y Auditoría™ (IFEATM), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB®) y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) no aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Sustainability Assurance', 'International Standards on Quality Management', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA ISA', 'ISA FOR LCE', 'ISRE', 'ISSA', 'ISAE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN', y el logo de IAASB son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de IFAC en EEUU y en otros países. La «International Foundation for Ethics and Audit» e «IFEATM» son marcas comerciales de IFEA o marcas comerciales registradas y de servicio de IFEA en los EEUU y en otros países.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®