ÍNDICE

Página

Glosario de Términos 4

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

NIA-ES 200-265 Principios generales y responsabilidades

NIA-ES 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría 33

NIA-ES 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría 62

NIA-ES 220 (Revisada), Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros 84

NIA-ES 230, Documentación de auditoría 127

NIA-ES 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude 141

NIA-ES 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros 184

NIA-ES 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 202

NIA-ES 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad 232

NIA-ES 300-450 Valoración del riesgo y respuesta a los riesgos valorados

NIA-ES 300, Planificación de la auditoría de estados financieros 243

NIA-ES 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material 257

NIA-ES 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría 375

NIA-ES 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados 385

NIA-ES 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios 409

NIA-ES 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría 431

NIA-ES 500-580 Evidencia de auditoría

NIA-ES 500, Evidencia de auditoría 444

NIA-ES 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas 465

NIA-ES 505, Confirmaciones externas 476
NIA-ES 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura 487
NIA-ES 520, Procedimientos analíticos 503
NIA-ES 530, Muestreo de auditoría 511
NIA-ES 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar 527
NIA-ES 550, Partes vinculadas 591
NIA-ES 560, Hechos posteriores al cierre 616
NIA-ES 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento 628
NIA-ES 580, Manifestaciones escritas 668

NIA-ES 600-620 Utilización del trabajo de otros

NIA-ES 600 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes) 684
NIA-ES 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos 767
NIA-ES 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor 788

NIA-ES 700-720 Conclusiones e informe de auditoría

NIA-ES 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros 806
NIA-ES 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente 872
NIA-ES 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente 897
NIA-ES 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente 948
NIA-ES 710, Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos 976
NIA-ES 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información 1012

NIA-ES 805 Áreas especializadas

NIA-ES 805 (Revisada), Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero *(frase suprimida)* 1089

NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

NIGC 1-ES, Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)* 1113

NIGC 2-ES, Revisiones de la calidad de los encargos 1195

GLOSARIO DE TÉRMINOS

Índice

(Adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

Adecuación (de la evidencia de auditoría) **–** Medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. (Ref: NIA 200, apartado 13(b)(ii) y NIA 500 apartado 5(b))

Afirmaciones **–** Manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019) apartado 12(a))

Afirmaciones *relevantes* **–** Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: NIA 315 (Revisada 2019) apartado 12(h))

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

Anomalía **–** Una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población. (Ref: NIA 530, apartado 5(e))

Apropiación indebida de activos **–** Implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de manera que sean difíciles de detectar. (Ref: NIA 240 apartado A5)

Archivo de auditoría **–** Una o más carpetas u otros medios de almacenamiento, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un encargo específico. (Ref: NIA 230, apartado 6(b))

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

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

Auditor **–** El término "auditor" se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "auditor". (*Frase suprimida*). (Ref: NIA 200, apartado 13(d))

Auditor de la entidad prestadora del servicio **–** Auditor que, a solicitud de la organización de servicios, emite un informe que proporciona un grado de seguridad sobre los controles de ésta. (Ref: NIA 402, apartado 8(d))

***Auditor de la entidad usuaria* –** Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria. (Ref: NIA 402, apartado 8(h))

***Auditor del componente* –** Auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo[1] en la auditoría de un grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(c))

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

(a) los procesos de auditoría;

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

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

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

(Ref: NIA 230, apartado 6(c))

***Auditor predecesor* –** Auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual. (Ref: NIA 510, apartado 4(c))

A efectos de esta definición, debe entenderse por firma de auditoría tanto los auditores de cuentas como las sociedades de auditoría en los términos establecidos en el artículo 3, apartados 3 y 4 de la LAC.

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

***Auditoría del grupo* –** La auditoría de los estados financieros del grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(g))

Ayuda directa – Utilización de auditores internos para la aplicación de procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo. (Ref: NIA 610 (Revisada 2013), apartado 14(b))

Lo dispuesto en esta definición no resulta aplicable en España, de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de la NIA 610 (Revisada 2013).

***Carta de encargo (o contrato de auditoría, en el contexto de la NIA 210)* –** Términos escritos de un encargo en forma de carta.

***Cifras correspondientes a periodos anteriores (o cifras comparativas)*–** Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual. (Ref: NIA 710, apartado 6(b))

***Componente* –** Una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar

[1] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 12(d).

procedimientos de auditoría en una auditoría del grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(b))

Comprobación paso a paso **–** Selección *de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información.* (Ref: NIA 315 (Revisada2019), apartado A136))

Condiciones previas a la auditoría **–** Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa[2] sobre la que se realiza una auditoría. (Ref: NIA 210, apartado 4)

Confirmación externa **–** Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio. (Ref: NIA 505, apartado 6(a))

Contestación en disconformidad **–** Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante. (Ref: NIA 505, apartado 6(e))

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

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

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

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

(Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(c))

Controles complementarios de la entidad usuaria **–** Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias, y los cuales, si es necesario para alcanzar los objetivos de control, se identificarán en la descripción del sistema de la organización de servicios. (Ref: NIA 402, apartado 8(a))

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

(a) acceso no autorizado a terminales, programas y datos electrónicos, on-line;

---

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con la Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13.

(b) registro de transacciones no autorizadas;

(c) cambios no autorizados en ficheros de datos;

(d) el uso de programas de ordenador por personal no autorizado; y

(e) el uso de programas de ordenador que no han sido autorizados.

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

***Controles del procesamiento de la información* –** *Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o con procesos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información).* (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(e))

***Controles generales de las tecnologías de la información (TI)* –** *Controles de los procesos de TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo apropiado del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo efectivo de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. Véase también la definición de entorno de TI.* (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(d))

***Cuestiones clave de la auditoría* –** Aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: NIA 701, apartado 8)

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

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

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

(Ref: NIA 265, apartado 6(a))

Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (o deficiencia, en el contexto de la NIGC 1[3]) – Se produce cuando:

(a) no se establece un objetivo de calidad necesario para alcanzar el objetivo del sistema de gestión de la calidad;

(b) no se identifican o no se valoran adecuadamente un riesgo o una combinación de riesgos de calidad;

(c) una respuesta o una combinación de respuestas no reducen a un nivel aceptablemente bajo la probabilidad de que exista un riesgo de calidad porque la respuesta o las respuestas no están adecuadamente diseñadas o implementadas o no operan eficazmente; o

[3] NIGC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

(d) está ausente otro aspecto del sistema de gestión de la calidad o no ha sido adecuadamente diseñado o implementado o no funciona eficazmente, de modo que no se ha cumplido un requerimiento de la NIGC 1.

(Ref: NIGC 1, apartado 16(a))

Deficiencia significativa en el control interno **–** Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: NIA 265, apartado 6(b))

Desenlace de una estimación contable **–** Importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en los que se basa una estimación contable. (Ref: NIA 540 (Revisada), apartado 12(f))

Dirección **–** Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. (Ref: NIA 200, apartado 13(h) y NIA 260, apartado 10(b))

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

Dirección del componente **–** La dirección responsable de un componente. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(d))

Dirección del grupo **–** La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(l))

Documentación de auditoría **–** Registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo"). (Ref: NIA 230, apartado 6(a))

Documentación del encargo **–** El registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo"). (Ref: NIGC 1, apartado 16 (b))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.2 de la LAC y 69 del RLAC.

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

Empleados **–** Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(m) y NIGC 1, apartado 16 (w))

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

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

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

(Ref: NIA 510 (Revisada), apartado 4(a))

Encargo de procedimientos acordados **–** Un encargo en el que se contrata a un auditor para aplicar procedimientos que el auditor y la parte contratante (y, en su caso, otras partes) han acordado y a comunicar los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos en un informe de procedimientos acordados.

Conforme a lo establecido en la LAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de encargos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de encargos puede utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas, como por ejemplo en el contexto de las NIA 402.

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

Conforme a lo establecido en la LAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de encargos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de encargos pueden utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas.

Entidad cotizada **–** Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente. (Ref: NIGC 1, apartado 16 (j))

Conforme a la legislación española, se entenderá como entidades cotizadas las mencionadas como tales en el artículo 3.5.a) de la LAC y en el artículo 8.1.a) del RLAC.

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

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

(b) una o más de las siguientes características:
  (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
  (ii) contabilidad sencilla;
  (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
  (iv) sistemas más sencillos de control interno;
  (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
  (vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

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

(Ref: NIA 200, apartado A71)

***Entidad usuaria* –** Entidad que utiliza una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando. (Ref: NIA 402, apartado 8(i))

***Entorno de control* –** Incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, concienciación y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control es un componente del sistema de control interno. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3, apartado 4)

***Entorno de las TI* –** Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para alcanzar las estrategias de negocio. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12 (g))

***Equipo del encargo* –** Todos los socios y empleados que realicen el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor[4] y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo[5]. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(d) y NIGC 1, apartado 16 (f))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará lo dispuesto en el artículo 3.11 de la LAC y lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada 2013).

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

***Escepticismo profesional* –** Actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia. (Ref: NIA 200, apartado 13(l))

***Especialización* –** Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto. (Ref: NIA 620, apartado 6(b))

***Estados financieros* –** Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: NIA 200, apartado 13(f))

---

[4] El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término "experto del auditor".

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

En relación con la definición de "estados financieros" se entenderá por tales, con carácter general, "las cuentas anuales", "las cuentas anuales consolidadas" o unos "estados financieros intermedios", y la referencia a la información a revelar se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores (con su información a revelar).

Estados financieros comparativos **–** Información comparativa consistente en importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen a efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual, y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El grado de información de estos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual. (Ref: NIA 710, apartado 6(c))

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

Conforme a lo establecido en la LAC y su normativa de desarrollo, la realización de un encargo de auditoría sobre unos estados financieros de este tipo no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentra sujeto a la citada normativa.

Estados financieros con fines generales **–** Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales. (Ref: NIA 700 (Revisada), apartado 7(a))

Estados financieros del grupo **–** Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(k))

A efectos de las NIA adaptadas para su aplicación en España, los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados a que se refiere el artículo 7.1 de la LAC.

Estimación contable **–** Un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: NIA 540 (Revisada), apartado 12(a))

Estimación puntual o rango del auditor **–** Una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: NIA 540 (Revisada), apartado 12(b))

Estimación puntual de la dirección **–** La cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros. (Ref: NIA 540 (Revisada), apartado 12(e))

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

Estratificación **–** División de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (a menudo valor monetario). (Ref: NIA 530, apartado 5(h))

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

Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes. (Véase *Suficiencia de la evidencia de auditoría* y *Adecuación de la evidencia de auditoría*). (Ref: NIA 200, apartado 13(b) y NIA 500, apartado 5(c))

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

Experto de la dirección – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros. (Ref: NIA 500, apartado 5(e) y NIA 620, apartado 6(c))

Experto del auditor – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio[6] o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: NIA 620, apartado 6(a))

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. (Ref: NIA 240, apartado 12(b))

Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[7] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f))

Fecha de aprobación de los estados financieros – Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref: NIA 560, apartado 5(b))

A efectos de esta definición, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

Fecha de los estados financieros – Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros. (Ref: NIA 560, apartado 5(a))

A efectos de esta definición, debe entenderse tanto la fecha de cierre de las cuentas anuales como, en su caso, la fecha de finalización del periodo cubierto por estados financieros intermedios.

Fecha de publicación de los estados financieros – Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref: NIA 560, apartado 5(d))

---

[6] *(Nota al pie suprimida).*

[7] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A24–A27.

Se considera como fecha de publicación la primera fecha en la que se ponen los estados financieros y el informe de auditoría a disposición de terceros, pudiendo entenderse como tal fecha: la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría **–** Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[8]. (Ref: NIA 560, apartado 5(c))

A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 5.1.h) de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Firma de auditoría **–** Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica *(frase suprimida)*. (Ref: NIA 220. (Revisada), apartado 12(e) y NIGC 1, apartado 16 (i))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerarán las definiciones de "auditor de cuentas" y "sociedad de auditoría", contenidas en los artículos 3.3 y 3.4 de la LAC, respectivamente.

Firma de la red **–** Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(f) y NIGC 1, apartado 16 (k))

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: NIA 240, apartado 12(a))

Fuente de información externa **–** Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[9] o experto del auditor[10], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: NIA 500, apartado 5(d))

Función de auditoría interna **–** Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno. (Ref: NIA 610 (Revisada 2013), apartado 14(a))

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

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

---

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

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

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

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

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

(Ref: NIA 705 (Revisada), apartado 5(a))

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

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

***Grado de Seguridad /Aseguramiento* –** (véase *Seguridad razonable*)

***Grupo* –**Entidad para la que se preparan estados financieros de grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(f))

***Hallazgos (en relación con un sistema de gestión de la calidad)* –** Información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad que se ha obtenido de la realización de actividades de seguimiento, de inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la cual indica que pueden existir una o varias deficiencias. (Ref: NIGC 1, apartado 16(h))

***Hechos posteriores al cierre* –** Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría. (Ref: NIA 560, apartado 5(e))

***Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo* –** Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref: NIA 320, apartado 9(a))

***Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes* –** Importe fijado por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(e))

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

***Incertidumbre en la estimación* –** Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: NIA 540 (Revisada), apartado 12(c))

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

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

expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales. (Ref: NIA 200, apartado 13(i) y NIA 450, apartado 4(a))

Incorrección en la otra información **–** Existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref: NIA 720 (Revisada), apartado 12(b))

> En el caso del informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en esta definición se considerará incorrección la omisión de la información requerida legalmente, así como las incorrecciones que se detecten en su contenido o presentación.

Incorrección tolerable **–** Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. (Ref: NIA 530, apartado 5(i))

> En el ámbito de la normativa de auditoría de cuentas, la expresión "incorrección tolerable" cuando se aplican técnicas de muestreo como procedimientos de auditoría se conoce también como "error tolerable".

Incorrecciones no corregidas **–** Incorrecciones que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas. (Ref: NIA 450, apartado 4(b))

Incumplimiento (en el contexto de la NIA 250[11]) **–** Actos u omisiones de la entidad, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref: NIA 250 (Revisada), apartado 12)

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

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

Información comparativa **–** Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: NIA 710, apartado 6(a)) *(Frase suprimida)*

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

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.

Información financiera histórica **–** Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de

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

hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores. (Ref: NIA 200, apartado 13(g))

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

Informe anual **–** Documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno de la entidad. (Ref: NIA 720 (Revisada), apartado 12(a))

> Con carácter general, el informe anual de las sociedades de capital no cotizadas se considerará que se compone del conjunto formado por las cuentas anuales y el informe de gestión que las acompaña, en cumplimiento del artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
>
> Sin perjuicio de lo que pudieran prever o exigir otras disposiciones específicas que resulten de aplicación, en lo que respecta a entidades cotizadas, el artículo 99 de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión regula el contenido del informe financiero anual de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero anual de dichas entidades comprenderá las cuentas anuales, y el informe de gestión revisados por el auditor de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como las declaraciones de responsabilidad de su contenido.

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402[12]como informe tipo 1) **–** Informe que comprende:

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

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

(Ref: NIA 402, apartado 8(b))

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

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

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

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

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

(ii) una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos. (Ref: NIA 402, apartado 8(c))

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

Inspecciones externas **–** Inspecciones o investigaciones, llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión, en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o con los encargos realizados por esta. (Ref: NIGC 1, apartado 16(g))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará lo dispuesto en el artículo 54 de la LAC y su normativa de desarrollo.

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

Juicio profesional **–** Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: NIA 200, apartado 13(k))

Juicio profesional (en el contexto de la NIGC 1) **–** Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas profesionales, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: NIGC 1, apartado 16(o))

A efectos de la aplicación de esta definición en la NIGC 1-ES, se considerará lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LAC.

Manifestación escrita **–** Documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan. (Ref: NIA 580, apartado 7)

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

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

Marco de información con fines generales **–** Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de

usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

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

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

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

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores[13]. (Ref: NIA 700 (Revisada), apartado7(b))

***Marco de información financiera aplicable* –** Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias. *(Frase suprimida)*

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

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

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

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (a) o (b) anteriores. (Ref: NIA 200, apartado 13(a))

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

***Muestreo de auditoría (muestreo)* –** Aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población. (Ref: NIA 530, apartado 5(a))

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

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

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

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

El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico. (Ref: NIA 530, apartado 5(g))

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) **–** Las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (Ref: NIA 700 (Revisada), apartado 9 y NIA 805 (Revisada), apartado 6(b))

Normas profesionales **–** Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(j))

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de esta definición, se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Normas profesionales (en el contexto de la NIGC 1) **–** Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el Prefacio de los *Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB y requerimientos de ética aplicables*. (Ref: NIGC 1, apartado 16(p))

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de esta definición, se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Objetivos de calidad **–** Los resultados que se persiguen en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad y que deben ser alcanzados por la firma de auditoría. (Ref: NIGC 1, apartado 16(q))

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

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

Opinión de auditoría del grupo **–** La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(i))

Opinión modificada **–** Opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros. (Ref: NIA 705 (Revisada), apartado 5(b))

Opinión no modificada (favorable) **–** Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable[14].(Ref: NIA 700 (Revisada), apartado 7(c))

Organización de servicios **–** Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de dichas entidades usuarias. (Ref: NIA 402, apartado 8(e))

Organización de servicios **subcontratada –** Organización de servicios contratada por otra organización de servicios para realizar alguno de los servicios que esta última presta a sus entidades usuarias, los cuales forman parte de los sistemas de información relevantes para la información financiera de estas entidades usuarias. (Ref: NIA 402, apartado 8(g))

[14] Los apartados 25-26 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

Otra información **–** Información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. (Ref: NIA 720 (Revisada), apartado 12(c))

A efectos de esta definición véase lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de la NIA-ES 720 (Revisada). La referencia a los estados financieros se entenderá realizada a las cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios o un solo estado financiero.

Párrafo de énfasis **–** Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. (Ref: NIA 706 (Revisada), apartado 7(a))

Párrafo sobre otras cuestiones **–** Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría. (Ref: NIA 706 (Revisada), apartado 7(b))

Parte vinculada **–** Una parte que es:

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

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

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

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

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

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

    b. propietarios que sean familiares próximos; o

    c. personal clave de la dirección compartido.

  No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

(Ref: NIA 550, apartado 10(b))

Personal **–** Socios y empleados de la firma de auditoría. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(i))

Población **–** Conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones. (Ref: NIA 530, apartado 5(b))

Porcentaje de desviación tolerable **–** Porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación. (Ref: NIA 530, apartado 5(j))

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

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

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

(c) de proporcionar al auditor:

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

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

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

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

La "premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre la que se realiza la auditoría" también puede denominarse "la premisa". (Ref: NIA 200, apartado 13(j))

En la aplicación de esta definición en España, en relación con la delimitación de funciones entre responsables del gobierno de la entidad y de la dirección, habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad auditada según su naturaleza jurídica y conforme al marco normativo español.

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

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

(b) procedimientos analíticos sustantivos.

(Ref: NIA 330, apartado 4(a))

Procedimientos acordados **–** procedimientos que han sido acordados por el auditor y la parte contratante (y, en su caso, otras partes).

Procedimientos analíticos **–** Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: NIA 520, apartado 4)

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

Conforme a lo establecido en el LAC y su normativa de desarrollo, la realización de este tipo de encargos no tiene la consideración de actividad de auditoría de cuentas, por lo que no se encuentran sujetos, individualmente, a la citada normativa. No obstante, este tipo de encargos pueden utilizarse como un método de obtención de evidencia en el trabajo de auditoría de cuentas.

***Procedimientos de valoración del riesgo* –** Procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(j))

***Profesional ejerciente* –** *(Frase suprimida)*.

Se entenderá por auditor ejerciente, la sociedad de auditoría a la que se refiere el artículo 3.4 de la LAC y el auditor de cuentas a que se refiere el artículo 3.3 de la LAC que figure inscrito en la situación de ejerciente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 del RLAC.

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

***Proveedor de servicios (en el contexto de la NIGC 1)* –** Una persona o una organización externas a la firma de auditoría que proporcionan un recurso que se utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Los proveedores de servicios no incluyen a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a otras estructuras u organizaciones dentro de la red. (Ref: NIGC 1, apartado 16(v))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará lo dispuesto en los artículos 28.2 b) 4º de la LAC y 67.2 e) del RLAC.

***Proyección* –** Información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

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

(b) una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis.

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

***Prueba de controles* –** Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones. (Ref: NIA 330, apartado 4(b))

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

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

***Red* –** Una estructura más amplia:

(a) que tiene por objetivo la cooperación, y

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

(Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(g) y NIGC 1, apartado 16(l))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.14 de la LAC y 8.3 del RLAC.

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

Registros contables **–** Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar. (Ref: NIA 500, apartado 5(a))

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de las NIA y la NIGC 1) **–** Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan encargos de auditorías de estados financieros. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para* Profesionales *de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(k) y NIGC 1, apartado 16(t))

A efectos de la aplicación práctica de esta definición ~~en esta Norma~~, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables se considerarán los definidos por la LAC y su normativa de desarrollo y por el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NIGC 2) **–** Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a un profesional de la contabilidad cuando realiza la revisión de la calidad del encargo. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: NIGC 2, apartado 13(c))

A efectos de la aplicación práctica de esta definición ~~en esta Norma~~, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables se considerarán los definidos por la LAC y su normativa de desarrollo y por el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

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

administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente[15].(Ref: NIA 200, apartado 13(o) y NIA 260 (Revisada), apartado 10(a))

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad:

(a) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.

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

(Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(l) y NIGC 1, apartado 16(u))

Revisión de la calidad del encargo **–** Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(b), NIGC 1, apartado 16 (d) y NIGC 2, apartado 13 (a))

A efectos de la aplicación de esta definición, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 42 de la LAC y el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos previstos en la NIGC 2 y aquellos otros adicionales no previstos en la citada Norma que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.

Revisor de la calidad del encargo **–** Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(c), NIGC 1, apartado 16 (e) y NIGC 2, apartado 13 (b))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará lo dispuesto en los artículos 67.2 c) y, en su caso, 87.2 d) del RLAC relativo a las características que ha de reunir el "revisor de control de calidad del encargo".

Riesgo ajeno al muestreo **–** Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref: NIA 530, apartado 5(d))

Riesgo de auditoría **–** Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. (Ref: NIA 200, apartado 13(c))

Riesgo de calidad **–** Un riesgo que tiene una posibilidad razonable de:

(a) existir y de

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

(b) individualmente, o en combinación con otros riesgos, afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

(Ref: NIGC 1, apartado 16(r))

Riesgo de control **–** (véase *Riesgo de incorrección materia*l).

Riesgo de detección **–** Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones. (Ref: NIA 200, apartado 13(e))

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

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

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

(Ref: NIA 200, apartado 13(n))

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

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

(b) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas. (Ref: NIA 530, apartado 5(c))

Riesgo de negocio **–** Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(b))

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

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

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

(b) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA[16].

(Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l))

Riesgos derivados de la utilización de TI **–** Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los controles en los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI). (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(i))

Saldos de apertura **–** Saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo, las contingencias y los compromisos. (Ref: NIA 510 (Revisada), apartado 4(b))

Seguridad razonable (en el contexto de los encargos de auditoría, y de gestión de la calidad) **–** Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto. (Ref: NIA 200, apartado 13(m) y NIGC 1, apartado 16(s))

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

Sesgo de la dirección **–** Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: NIA 540 (Revisada), apartado 12(d))

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

Sin contestación **–** Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar. (Ref: NIA 505, apartado 6(d))

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

---

[16] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 27 y NIA 550, Partes vinculadas, apartado 18.

(a) el entorno de control;

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

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

(d) el sistema de información y comunicación y

(e) las actividades de control.

(Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(m))

Sistema de gestión de la calidad **–** Un sistema diseñado, implementado y operado por una firma de auditoría para proporcionarle una seguridad razonable de que:

(a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

(b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

(Ref: NIGC 1, apartado 16(x))

Sistema de la organización de servicios **–** Políticas y procedimientos diseñados, implementados y mantenidos por la organización de servicios para prestar a las entidades usuarias los servicios cubiertos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio. (Ref: NIA 402, apartado 8(f))

Socio **–** Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo *(frase suprimida)*. (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(h) y NIGC 1, apartado 16(m))

Socio del encargo[17] **–** *El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo de auditoría y de su realización, así como del informe de auditoría que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. (Frase suprimida).* (Ref: NIA 220 (Revisada), apartado 12(a) y NIGC 1, apartado 16(c))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará la definición de “auditor principal responsable” que se incluye en el artículo 3.6 letras a) y b) de la LAC.

Socio del encargo del grupo **–** El socio del encargo[18] que es responsable de la auditoría del grupo. (Ref: NIA 600 (Revisada), apartado 14(j))

A efectos de la aplicación de esta definición, se considerará la definición de “auditor principal responsable” que se incluye en el artículo 3.6 letras a) y b) de la LAC.

Solicitud de confirmación negativa **–** Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud. (Ref: NIA 505, apartado 6(c))

Solicitud de confirmación positiva **–** Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada. (Ref: NIA 505, apartado 6(b))

---

17 *(Nota al pie suprimida)*.

18 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 12(a).

***Suficiencia (de la evidencia de auditoría)* –** Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría. (Ref: NIA 500, apartado 5(f))

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

***Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos* –** Un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar para el que existen una o varias afirmaciones significativas. (Ref: NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12 (k))

***Transacción realizada en condiciones de independencia mutua* –** Una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses. (Ref: NIA 550, apartado 10(a))

***Unidad de muestreo* –** Elementos individuales que forman parte de una población. (Ref: NIA 530, apartado 5(f))

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

Anexo

Índice de definiciones suprimidas por no resultar aplicables en la adaptación a la normativa española

Ajustes proforma – (Ref: NIEA 3420[1])

Año base – (Ref: NIEA)

Auditor de la entidad prestadora del servicio (en el contexto de la NIEA 3402[2])

Auditor de la entidad usuaria (en el contexto de la NIEA 3402)

Circunstancias del encargo — (Ref: NIEA 3000 (Revisada)[3])

Compensación adquirida – (Ref: NIEA 3410[4])

Componente significativo

Controles en la organización de servicios – (Ref: NIEA 3402)

Controles en la subcontratación de la organización de servicios – (Ref: NIEA 3402)

Criterios – (Ref: NIEA 3000 (Revisada) y NIEA 3402)

Criterios adecuados – (Ref: NIEA)

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3410)

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3420[5])

Criterios aplicados (en el contexto de la NIA 810 (Revisada)[6])

Cuantificación – (Ref: NIEA 3410)

Declaración de GEI –(Ref: NIEA 3410)

Declaración de la organización de servicios – (Ref: NIEA)

Deducción de emisiones – (Ref: NIEA 3410)

Equipo del encargo (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada))

Equipo del encargo (en el contexto de la NISR 4400 (Revisada)[7])

Equipo del encargo (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada)[8])

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

Elemento de un estado financiero (en el contexto de la NIA 805 (Revisada)[9])

---

1 NIEA 3420, *Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto*.

2 NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*.

3 NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica.*

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

5 NIEA 3420, *Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto.*

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

7 NISR 4400 (Revisada), *Encargos de procedimientos acordados*.

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

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

Eliminación – (Ref: NIEA 3410)

Emisiones – (Ref: NIEA 3410)

Encargo de compilación – (Ref: NISR 4410 (Revisada))

Encargo de seguridad limitada – (Ref: NIEA)

Encargo de seguridad razonable – (Ref: NIEA)

Encargo que proporciona un grado de seguridad/Encargo de aseguramiento – (Ref: NIEA 3000 (Revisada))

Entidad (en el contexto de la NIEA 3410)

Entidad usuaria (en el contexto de la NIEA 3402)

Escepticismo profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada))

Estados financieros auditados (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))

Estados financieros resumidos (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))

Evidencia – (Ref: NIEA)

Experto del profesional ejerciente (en el contexto de la NISR 4400(Revisada))

Factor de emisiones – (Ref: NIEA 3410)

Folleto – (Ref: NIEA 3420)

Fuente – (Ref: NIEA 3410)

Gases de efecto invernadero (GEI) – (Ref: NIEA 3410)

Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento – (Ref: NIEA 3000 (Revisada))

Hallazgos (en relación con el NISR 4400 (Revisada)

Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo – (Ref: NIEA 3410)

Incorrección –(Ref: NIEA 3000 (Revisada) y NISR 4410 (Revisada))

Incorrección en la descripción de un hecho (con respecto a otra información) (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada))

Indagación (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)[10])

Independencia – (Ref: Código de ética del IESBA[11])

Información comparativa – (Ref: NIEA 3410)

Información financiera no ajustada – (Ref: NIEA 3420)

Información financiera proforma –(Ref: NIEA 3420)

Información financiera publicada –(Ref: NIEA 3420)

Información sobre la materia objeto de análisis – (Ref: 3000 (Revisada))

Instalación significativa – (Ref: NIEA 3410)

---

[10] NIER 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos.*

[11] *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia).*

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402 como "informe tipo 1") (en el contexto de la NIEA 3402)

Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402 como "informe tipo 2") (en el contexto de la NIEA 3402)

Instalación significativa – (Ref: NIEA 3410)

Juicio profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada))

Juicio profesional (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada))

Juicio profesional (en el contexto de la NISR 4400 (Revisada))

Límite y comercialización – (Ref: NIEA)

Límites de la organización – (Ref: NIEA 3410)

Marco de información con fines específicos – (Ref: NIA 800 (Revisada), y NIER 2400 Revisada)

Materia subyacente objeto de análisis – (Ref: NIEA 3000 (Revisada))

Medidor o evaluador –(Ref: NIEA 3000 (Revisada))

Método de exclusión – (Ref: NIEA 3402)

Método de inclusión – (Ref: NIEA 3402)

Objetivo de control – (Ref: NIEA 3402)

Organización de servicios (en el contexto de la NIEA 3402)

Otra información (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)

Parte contratante – (Ref: NIEA 3000 (Revisada))

Parte responsable (en el contexto de las NIEA)

Parte responsable (en el contexto de la NISR 4400 (Revisada))

Plan de comercialización de emisiones – (Ref: NIEA 3410)

Procedimientos posteriores – (Ref: NIEA 3410)

Profesional de la contabilidad– (Ref: Código de ética del IESBA)

Profesional de la contabilidad en ejercicio – (Ref: Código de ética del IESBA)

Profesional ejerciente (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada))

Profesional ejerciente (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada))

Profesional ejerciente (en el contexto de la NISR 4400 (Revisada))

Profesional ejerciente (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada))

Prueba de controles (en el contexto de la NIEA 3402)

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NISR 4400 (Revisada))

Requerimientos de ética aplicables (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada))

Riesgo de incorrección material (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)

Riesgo de un encargo que proporciona un grado de seguridad/de un encargo de aseguramiento – (Ref: NIEA)

Riesgo del encargo – (Ref: NIER 2400 (Revisada) y NIEA 3000 (Revisada))

Sector público

Seguridad limitada (en el contexto de la NIER 2400 (Revisada)

Sistema de la organización de servicios (o el sistema) (en el contexto de la NIEA 3402)

Socio del encargo (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada))

Socio del encargo (en el contexto de la NISR 4400 (Revisada))

Socio del encargo (en el contexto de la NISR 4410 (Revisada))

Subcontratación de la organización de servicios (en el contexto de la NIEA 3402)

Sumidero – (Ref: NIEA 3410)

Tipo de emisión – (Ref: NIEA 3410)

Usuarios a quienes se destina el informe – (Ref: NIEA 3000 (Revisada))

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200

OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

(NIA-ES 200)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 220 pie 15, NIA 315 pie 1, NIA 500 pie 4, NIA 720 pie 1)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
La auditoría de estados financieros	3-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos globales del auditor	11-12
Definiciones	13
Requerimientos	
Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros	14
Escepticismo profesional	15
Juicio profesional	16
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	17
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA	18-24
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
La auditoría de estados financieros	A1-A13
Definiciones	A14-A16
Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros	A17-A20
Escepticismo profesional	A21-A25
Juicio profesional	A26-A30
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	A31-A57
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA	A58-A83

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente se le denomina "auditor".

2. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NIA no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales. (Ref: NIA 560 pie 8, NIA 805 pie 6, 17 y 26)

La auditoría de estados financieros (Ref: NIA 210 pie 17)

3. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref: Apartado A1)

4. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A2-A11, NIA 402 pie 7)

5. Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones

materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. (Ref: Apartados A31-A57, NIA 250 pie 1, NIA 500 pie 10)

6. El concepto de importancia relativa se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros[1]. En general, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por la magnitud o naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.

7. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas: (Ref: NIA 315 Anexo 4 pie 3)

   - Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
   - Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
   - Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

8. La forma en la que el auditor exprese su opinión dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref: Apartados A12-A13, NIA 805 pie 20)

9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables[2].

---

[1] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

[2] Véase, por ejemplo, la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, y el apartado 44 de la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos globales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son: (Ref: NIA 230 pie 1, NIA 320 pie 6, NIA 700 pie 9)

    (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y

    (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita)[3], si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Definiciones

13. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: (Ref: Glosario pie 2, NIA 210 pie 2)

    (a) Marco de información financiera aplicable – Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

    El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además: (Ref: NIA 550 pie 15, NIA 700 pie 6 y 23), (Ref: Glosario pie 13)

[3] En las NIA únicamente se utiliza el término "renuncia".

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

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

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

(b) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes. Para los propósitos de las NIA:

(i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

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

(c) Riesgo de auditoría – Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. (Ref: NIA 315 pie 3, NIA 320 pie 8)

(d) Auditor – El término "auditor" se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "auditor". (*Frase suprimida*).

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

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

el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: Apartados A14–A15, NIA 700 pie 8, NIA 805 pie 7 y 16)

> En relación con la definición de "estados financieros" se entenderá por tales, con carácter general, "las cuentas anuales", "las cuentas anuales consolidadas" o unos "estados financieros intermedios", y la referencia a la información a revelar se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores (con su información a revelar).

(g) Información financiera histórica – Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores. (Ref: NIA 805 pie 15)

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

> En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

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

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

(j) Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría – La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables: (Ref: NIA 700 pie 34)

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

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

(iii) de proporcionar al auditor:

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

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

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

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

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

En la aplicación de esta definición en España, en relación con la delimitación de funciones entre responsables del gobierno de la entidad y de la dirección, habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad auditada según su naturaleza jurídica y conforme al marco normativo español.

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

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

(m) Seguridad razonable – En el contexto de una auditoría de estados financieros, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(n) Riesgo de incorrección material – Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref: Apartado A16)

(i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras

incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

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

(o) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

> En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A17-A20, NIA 220 pie 28, NIA 260 pie 24, NIA 600 pie 18, NIA 610 pie 6, NIA 805 pie 19)

> A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

Escepticismo profesional

15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A21-A25, NIA 220 pie 2, NIA 240 pie 5, NIA 250 pie 3, NIA 315 pie 5, NIA 450 pie 16, NIA 550 pie 6, NIA 600 pie 9 y 76, NIA 610 pie 22, NIA 720 pie 9)

Juicio profesional

16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A26-A30)

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo

y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref: Apartados A31-A57, NIA 315 pie 2, NIA 320 pie 7)

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref: Apartados A58-A62, NIA 805 pie 3 y 19)

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A63-A73)

20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría. (Ref: NIA 210 pie 21)

Objetivos establecidos en cada NIA

21. Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref: Apartados A74-A76)

    (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref: Apartado A77)

    (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A78)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que en las circunstancias de la auditoría: (Ref: NIA 230 pie 10, NIA 805 pie 19)

    (a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o

    (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y ésta no concurra. (Ref: Apartados A79-A80)

23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref: Apartado A81)

Objetivo no alcanzado

24. En el caso de que un objetivo de una NIA aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar sus objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NIA, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho

de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la NIA 230, debe ser documentado[4]. (Ref: Apartados A82-A83)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

A1. La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que expresen opiniones sobre otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros. Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4, NIA 210 pie 11)

A2. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Sin embargo, la extensión de dichas responsabilidades o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. A pesar de estas diferencias, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido y comprenden que son responsables:

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

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

(c) de proporcionar al auditor:

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

[4] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c).

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

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

A3. La preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad requiere:

- La identificación del marco de información financiera aplicable, según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- La preparación de los estados financieros de conformidad con dicho marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros.

La preparación de los estados financieros requiere que la dirección ejerza un juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.

A4. Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer: (Ref: NIA 402 pie 7, NIA 550 pie 20, NIA 700 pie 25)

- las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, “estados financieros con fines generales”); o
- las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, “estados financieros con fines específicos”).

A5. El marco de información financiera aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios. En algunos casos, el marco de información financiera puede comprender a la vez normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido y por requerimientos legales o reglamentarios. Otras fuentes pueden proporcionar directrices sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede englobar dichas otras fuentes o puede incluso consistir únicamente en tales fuentes. Dichas otras fuentes pueden incluir:

- el entorno legal y ético, incluida la normativa, las decisiones judiciales y las obligaciones de ética profesional en relación con cuestiones contables;
- interpretaciones contables publicadas, de diferente rango, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- opiniones publicadas, de diferente rango, sobre cuestiones contables emergentes, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- prácticas generales y sectoriales ampliamente reconocidas y extendidas; y
- publicaciones contables.

Cuando existen conflictos entre el marco de información financiera y las fuentes de las que se pueden obtener directrices sobre su aplicación, o entre las distintas fuentes que

componen el marco de información financiera, prevalece la fuente con mayor rango normativo.

A6. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los hechos, normalmente contiene principios generales suficientes que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

A7. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de información financiera que comprenden principalmente las normas de información financiera establecidas por un organismo autorizado o reconocido para promulgar las normas que deben utilizar las entidades en la preparación de estados financieros con fines generales, a menudo, están diseñados para lograr la presentación fiel. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

A8. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. En muchos de los marcos, los estados financieros tienen como finalidad proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad. En dichos marcos, un conjunto completo de estados financieros incluye, por lo general, un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y notas explicativas. En otros marcos de información financiera, un solo estado financiero y las notas explicativas puede constituir un conjunto completo de estados financieros.

- (*Ejemplo suprimido)*.
- Otros ejemplos de un solo estado financiero, cada uno de los cuales incluirá notas explicativas, son:
  - Balance de situación.
  - Estado de resultados.
  - Estado de beneficios retenidos.
  - Estado de flujos de efectivo.
  - Estado de activos y pasivos que no incluye el patrimonio neto.
  - Estado de cambios en el patrimonio neto.
  - Estado de ingresos y gastos.
  - Cuenta de resultados de la explotación por líneas de productos.

A9. La NIA 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable[5]. (*Frase suprimida*)[6].

A10. La significatividad de la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría requiere que el auditor obtenga, de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de

[5] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[6] *(Nota al pie suprimida*).

la entidad, confirmación de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades descritas en el apartado A2[7], como condición previa para la aceptación del encargo de auditoría.

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

A11. *(Apartado suprimido)[8].*

Forma de expresión de la opinión del auditor (Ref: Apartado 8)

A12. La opinión expresada por el auditor se refiere a si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Sin embargo, la forma de expresión de la opinión del auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La mayoría de los marcos de información financiera incluyen requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; para dichos marcos, la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluye su presentación.

A13. Cuando el marco de información financiera sea un marco de imagen fiel, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, las NIA requieren una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales. Cuando el marco de información financiera sea un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Salvo indicación contraria expresa, las referencias en las NIA a la opinión del auditor abarcan ambas formas de opinión.

Definiciones

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

A14. Algunos marcos de información financiera se pueden referir a los recursos económicos u obligaciones con otros términos. Por ejemplo, se pueden referir a ellos como activos y pasivos de la entidad y la diferencia residual entre ellos se puede denominar patrimonio neto o participaciones.

A15. La información explicativa o descriptiva que se debe incluir en los estados financieros según el marco de información financiera aplicable puede incorporarse a ellos mediante una referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros.

Véase nota aclaratoria al apartado 13(f) de esta Norma.

[7] NIA 210, apartado 6(b).

[8] *(Nota al pie suprimida)*.

Riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 13 (n), NIA 220 pie 28, NIA 315 pie 50)

A16. A efectos de las NIA, existe un riesgo de incorrección material cuando hay una posibilidad razonable de que:

(a) exista una incorrección (es decir, su probabilidad de existir); y

(b) en caso de que exista, sea material (es decir, su magnitud).

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros (Ref: Apartado 14)

Véase nota aclaratoria al apartado 14 de esta Norma.

A17. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. *(Frase suprimida)*.

A18. *(Apartado suprimido).*

A19. *(Apartado suprimido).*

A20. La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1[9], o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[10], tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que llevan a cabo los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos. Como parte de su sistema de gestión de la calidad, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia[11]. La NIA 220 (Revisada) establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia[12].La NIA 220 (Revisada) también describe cuándo el equipo del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría para gestionar y alcanzar la calidad en el encargo.[13] (Ref: NIA 220 pie 2)

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

A21. El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a: (Ref: NIA 610 pie 22)

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

---

9 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.*

10 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 3.

11 NIGC 1, apartado 29.

12 NIA 220 (Revisada), apartados 16-21.

13 NIA 220 (Revisada), apartado A10.

A22. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

A23. El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Asimismo, implica atender a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en caso de que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia justificativa de una cifra material en los estados financieros.

A24. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor debe plantearse la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría[14] En casos de duda sobre la fiabilidad de la información o de existencia de indicios de posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un documento puede no ser auténtico o que pueden haber sido falsificados los términos de un documento), las NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión[15].

A25. No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría que no sea convincente para la obtención de una seguridad razonable.

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

A26. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.

---

[14] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7-9.

[15] NIA 240, apartado 14; NIA 500, apartado 11; NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

A27. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A28. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220 (Revisada)[16], facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

A29. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe de auditoría, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A30. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría[17] El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: NIA 220 pie 18)

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

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A31. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual[18]) o a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La

[16] NIA 220 (Revisada), apartado 35.
[17] NIA 230, apartado 8.
[18] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 16.

evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.

A32. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría, puede no compensar su baja calidad. (Ref: NIA 610 pie 19)

A33. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A34. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 500 y otras NIA aplicables establecen requerimientos y proporcionan orientaciones adicionales aplicables durante toda la auditoría en relación con las consideraciones del auditor acerca de la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: NIA 600 pie 8)

Riesgo de auditoría

A35. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. La valoración de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante toda la auditoría. La valoración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

A36. A efectos de las NIA, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen incorrecciones materiales cuando no es así. Por lo general, este riesgo es insignificante. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, y no se refiere a los riesgos de la actividad del auditor, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con la auditoría de estados financieros. (Ref: NIA 315 pie 4)

Riesgos de incorrección material

A37. Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:

- los estados financieros en su conjunto; y
- las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

A38. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros en su conjunto se refieren a los riesgos de incorrección material que conciernen de manera generalizada a los

estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones.

A39. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo. Los auditores utilizan distintos enfoques para lograr el objetivo de valorar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, el auditor puede utilizar un modelo que exprese la relación general entre los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores encuentran de utilidad dicho modelo en la planificación de los procedimientos de auditoría.

A40. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad y existen con independencia de la auditoría de los estados financieros. (Ref: NIA 540 pie 6)

A41. El riesgo inherente se ve influenciado por los factores de riesgo inherente. Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de una afirmación, el nivel de riesgo inherente varía en un grado que se denomina espectro de riesgo inherente. El auditor determina los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar y sus correspondientes afirmaciones, como parte del proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, se pueden identificar saldos de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una incertidumbre significativa en la estimación como saldos contables significativos, y la valoración por el auditor del riesgo inherente para los correspondientes riesgos en las afirmaciones puede ser más elevada debido a la elevada incertidumbre en la estimación.

A42. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A43. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa

de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar[19].

A44. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. Las NIA se refieren normalmente a los "riesgos de incorrección material" más que al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. No obstante, la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el riesgo inherente sea valorado por separado del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con la NIA 330.

A45. La NIA 315 (Revisada 2019) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: NIA 600 pie 38)

A46. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[20]. (Ref: NIA 315 pie 6)

Riesgo de detección

A47. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de incorrección material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.

A48. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por lo tanto, es función de la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Cuestiones como:

- una planificación adecuada;
- una adecuada asignación de personal al equipo del encargo;
- la aplicación del escepticismo profesional; y
- la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado,

contribuyen a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.

A49. La NIA 300[21] y la NIA 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos valorados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede reducirse, no

[19] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 6-17.
[20] NIA 330, apartado 6.
[21] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún nivel de riesgo de detección.

Limitaciones inherentes a la auditoría

A50. No cabe esperar, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o error. Esto se debe a que existen limitaciones inherentes a la auditoría, que tienen como resultado el que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:

- la naturaleza de la información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonables.

La naturaleza de la información financiera

A51. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros llevan implícitas decisiones o valoraciones subjetivas o cierto grado de incertidumbre, y puede haber diversas interpretaciones o juicios aceptables. En consecuencia, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, éste es con frecuencia el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NIA requieren que el auditor examine específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las correspondientes revelaciones de información, así como los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección[22].

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A52. Existen limitaciones prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo: (Ref: NIA 240 pie 16)

- Existe la posibilidad de que la dirección u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.
- El fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una incorrección intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la

[22] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* y NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 12.

falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autentificación de documentos, ni se pretende que lo sea.

- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo.

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

A53. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. Una planificación adecuada permite disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Esto se reconoce en ciertos marcos de información financiera (véase, por ejemplo, el "Marco para la preparación y presentación de estados financieros" del IASB). En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario. (Ref: NIA 240 pie 3 y 4, NIA 501 pie 7)

A54. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;
- dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de incorrecciones.

A55. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A54, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas[23]; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población[24];

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría (Ref: NIA 250 pie 2, NIA 550 pie 5, NIA 570 pie 2)

A56. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones

[23] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13.

[24] NIA 330; NIA 500; NIA 520, *Procedimientos analíticos*; NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550[25] para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250 (Revisada)[26] para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570 (Revisada)[27] para más detalles.

Las NIA aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

A57. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de aquellos y de la idoneidad del informe de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor.

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref: Apartado 18)

A58. Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

A59. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada NIA se exponen claramente en la NIA. Salvo indicación contraria en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.

A60. En la realización de una auditoría, además de las NIA, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NIA, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con

---

[25] NIA 550, Partes vinculadas.

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

[27] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NIA. (Ref: NIA 610 pie 2)

A61. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NIA como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NIA aplicables a la auditoría, puede resultar necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con el fin de cumplir las normas aplicables de dicha jurisdicción o país.

Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

A62. *(Apartado suprimido).*

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

A63. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A64. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En concreto, pueden:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, así como en determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), el motivo por el que se requiere un procedimiento.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias. En determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), los ejemplos se muestran en cajetines.

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

A65. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIA o en el título e introducción del anexo.

A66. La introducción puede incluir, según sea necesario, cuestiones tales como la explicación de:

- El propósito y alcance de la NIA, incluido el modo en que la NIA está relacionada con otras NIA.
- La materia objeto de análisis de la NIA.
- Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la NIA.
- El contexto en el que se enmarca la NIA.

A67. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se

proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* (*Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*) publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

El Glosario de la IFAC se publica conjuntamente con las NIA en las Resoluciones por las que estas se han adaptado o actualizado, incorporando las precisiones necesarias para su aplicación en España.

A68. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión *(frase suprimida)*. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA en la auditoría de dichas entidades. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NIA.

Consideraciones de graduación

A69. Se han incluido consideraciones de graduación en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A71. (Ref: NIA 315 pie 10)

A70. Las "consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión" incluidas en algunas NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A71. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una "entidad de pequeña dimensión" se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

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

(b) una o más de las siguientes características:

(i) transacciones sencillas o sin complicaciones;

(ii) contabilidad sencilla;

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

(iv) sistemas más sencillos de control interno;

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

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

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

A72. Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como "propietario-gerente".

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A73. Las consideraciones específicas para "herramientas y técnicas automatizadas" incluidas en determinadas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)) han sido desarrolladas para explicar el modo en que el auditor puede aplicar determinados requerimientos cuando utilice herramientas y técnicas automatizadas para la aplicación de procedimientos de auditoría.

Objetivos establecidos en cada NIA (Ref: Apartado 21)

A74. Cada NIA contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos globales del auditor. Los objetivos de cada NIA sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persiguen las NIA, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:

- la comprensión de lo que debe lograr y, cuando sea necesario, los medios adecuados para ello; y
- la decisión sobre la necesidad de continuar trabajando para alcanzarlos en las circunstancias específicas del encargo.

A75. Los objetivos deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente NIA. Al igual que ocurre con los objetivos globales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.

A76. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NIA. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A58, las NIA en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos. Por ejemplo, esta NIA requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional, lo cual es necesario en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría, pero no se repite como requerimiento en cada NIA. Con mayor grado de detalle, la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330 contienen, entre otros, los objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una NIA que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 540 (Revisada)) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330, deben ser aplicados en relación con la cuestión objeto de la NIA, pero no los repite. Así, para la consecución del objetivo establecido en la NIA 540 (Revisada), el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NIA aplicables.

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ref: Apartado 21(a))

A77. Los requerimientos de las NIA están diseñados con el propósito de permitir al auditor alcanzar los objetivos detallados en cada NIA y, de este modo, los objetivos globales del auditor. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de las NIA por parte del auditor proporcione una base suficiente para que éste alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de auditoría varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIA, el auditor es responsable de la determinación de los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir los requerimientos de las NIA y alcanzar los objetivos. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NIA.

Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 21(b))

A78. Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos globales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o varios de los enfoques siguientes para cumplir el requerimiento del apartado 21(b):

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

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar practicable o posible en las circunstancias concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, requiriéndole las NIA que determine el efecto sobre el informe de auditoría o sobre su capacidad para finalizar el encargo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la capacidad del auditor para finalizar el encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref: Apartado 22)

A79. En algunos casos, una NIA (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede no ser aplicable en las circunstancias concurrentes. Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, ninguna disposición de la NIA 610 (Revisada 2013)[28] es aplicable.

A80. En una NIA aplicable, pueden existir requerimientos condicionales. Un requerimiento de este tipo es aplicable cuando concurren las circunstancias previstas en el requerimiento y existe la condición. Por lo general, el carácter condicional de un requerimiento será explícito o implícito. Por ejemplo:

[28] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance[29] supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría[30], el cual depende de la existencia de dichas deficiencias significativas; y el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la presentación y revelación de información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable[31], que depende de si dicho marco requiere o permite tal revelación de información, son ejemplos de requerimientos condicionales implícitos.

En algunos casos, se puede indicar que un requerimiento está condicionado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Por ejemplo, se puede requerir que el auditor renuncie al encargo de auditoría, *si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten,* o se puede requerir que el auditor emprenda determinadas actuaciones, *salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.* Según la jurisdicción de que se trate, la autorización o prohibición por las disposiciones legales o reglamentarias puede ser explícita o implícita.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

A81. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable[32]. Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)

A82. La determinación de si un objetivo ha sido alcanzado es una cuestión de juicio profesional del auditor. Dicho juicio tiene en cuenta los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de los requerimientos de las NIA y la evaluación del auditor sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y sobre si es necesario realizar más trabajo en las circunstancias específicas del encargo para alcanzar los objetivos establecidos en las NIA. En consecuencia, entre las circunstancias que pueden dar lugar a que no se alcance un objetivo se incluyen aquellas que:

- Impidan que el auditor cumpla los requerimientos aplicables de una NIA.
- Tengan como resultado que no sea factible o posible que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales u obtenga evidencia de auditoría adicional tal y como habría sido necesario con arreglo a los objetivos de conformidad con el apartado 21, por ejemplo, debido a una limitación de la evidencia de auditoría disponible.

---

29 NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

30 NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.

31 NIA 501, *Evidencia de auditoría –Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 13.

32 NIA 230, apartado 12.

A83. La documentación de auditoría que cumple los requerimientos de la NIA 230 y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona la evidencia en la que el auditor basa sus conclusiones en relación con el cumplimiento de sus objetivos globales. Si bien no es necesario que el auditor documente por separado (por ejemplo, mediante un listado de comprobaciones) que se han alcanzado los objetivos individuales, documentar que no se ha alcanzado un objetivo ayudará al auditor a evaluar si ello le ha impedido alcanzar los objetivos globales.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210
ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA
(NIA-ES 210)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 580 Anexo 2 pie 3)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4-5
Requerimientos	
Condiciones previas a la auditoría	6-8
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	9-12
Auditorías recurrentes	13
Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	14-17
Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo	18-21
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Condiciones previas a la auditoría	A2-A20
Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	A21-A29
Auditorías recurrentes	A30
Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría	A31-A35
Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo	A36-A39
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo de auditoría	
Anexo 2: Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a una auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220 (Revisada)[1] trata de los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:

   (a) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y

   (b) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

   Condiciones previas a la auditoría – Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa[2] sobre la que se realiza una auditoría.

5. A efectos de esta NIA, las referencias a “la dirección” deberán interpretarse en lo sucesivo como referidas a “la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad”.

Requerimientos

Condiciones previas a la auditoría

6. Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:

---

[1] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros.*

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13.

(a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y (Ref: Apartados A2-A10, NIA 200 pie 5, NIA 550 pie 16, NIA 700 pie 26, NIA 805 pie 4)

(b) obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: (Ref: Apartados A11-A14, A21, NIA 200 pie 7, NIA 580 pie 5, NIA 600 pie 14)

(i) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel; (Ref: Apartado A15, NIA 580 pie 2, NIA 700 pie 35)

(ii) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y (Ref: Apartados A16-A19)

(iii) la necesidad de proporcionar al auditor: (Ref: NIA 580 pie 3)

a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y

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

Limitación al alcance de la auditoría antes de la aceptación del encargo de auditoría

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

Otros factores que afectan a la aceptación de un encargo de auditoría

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

(a) si determina que no es aceptable el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros, salvo en los casos previstos en el apartado 19; o

(b) si no se ha alcanzado el acuerdo mencionado en el apartado 6(b). (Ref: NIA 600 pie 14)

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (Ref: NIA 300 pie 3)

A los efectos de lo dispuesto en los apartados 9 a 12 siguientes, se considerará adicionalmente lo establecido en el art. 11 del RLAC en relación con el contenido del contrato de auditoría de cuentas anuales.

9. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. (Ref: Apartado A22, NIA 220 pie 31, NIA 260 pie 14, NIA 600 pie 46, NIA 700 pie 34)

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A23-A27, NIA 260 pie 7 y 15, NIA 700 pie 32)

    (a) el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;

    (b) las responsabilidades del auditor;

    (c) las responsabilidades de la dirección;

    (d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; (Ref: NIA 600 pie 46)

    (e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor; y (Ref: Apartado A24, NIA 805 pie 5)

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

11. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en el apartado 6(b). (Ref: Apartados A23, A28-A29)

12. Si las disposiciones legales o reglamentarias establecen responsabilidades para la dirección similares a las descritas en el apartado 6(b), el auditor podrá determinar que dichas disposiciones incluyen responsabilidades que, a su juicio, tienen efectos equivalentes a los recogidos en dicho apartado. En relación con aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor podrá utilizar en el acuerdo escrito la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que las describen. En el caso de responsabilidades no establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias, en el acuerdo escrito se utilizará la descripción del apartado 6(b). (Ref: Apartado A28)

Auditorías recurrentes

13. En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría. (Ref: Apartado A30)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

A efectos de lo dispuesto en los apartados 14 a 17 siguientes, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

14. El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A31-A33)

15. Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A34-A35)

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

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

    (a) renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y

    (b) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias

18. Si existen disposiciones legales o reglamentarias que complementen las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, el auditor determinará si hay algún conflicto entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales. Si existen conflictos de este tipo, el auditor discutirá con la dirección la naturaleza de los requerimientos adicionales y acordará si: (Ref: NIA 700 pie 27)

    a) los requerimientos adicionales pueden cumplirse mediante revelaciones de información adicionales en los estados financieros; o

    b) la descripción del marco de información financiera aplicable realizada en los estados financieros puede modificarse en consecuencia.

    Si ninguna de las actuaciones anteriores es posible, el auditor decidirá si es necesario expresar una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3]. (Ref: Apartado A36)

Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias: otras cuestiones que afectan a la aceptación

Lo dispuesto en los apartados 19 a 21 siguientes solo es de aplicación en determinados supuestos no contemplados en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, con carácter general. Sólo resultará de aplicación en la medida en que futura normativa específica contemple circunstancias como las descritas.

19. Si el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, el auditor aceptará el encargo de auditoría sólo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A37, NIA 706 pie 12)

    (a) que la dirección acepte revelar la información adicional en los estados financieros que sea necesaria para evitar que éstos induzcan a error; y

    (b) que en los términos del encargo de auditoría se disponga:

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

(i) que el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicionales, de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[4]; y

(ii) que salvo que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que en la opinión del auditor sobre los estados financieros se empleen las frases "expresan la imagen fiel", o "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" de conformidad con el marco de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluya dicha frase.

20. Si no se dan las condiciones descritas en el apartado 19 y el auditor está obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a llevar a cabo el encargo de auditoría, el auditor deberá:

(a) evaluar, en el informe de auditoría, el efecto de estados financieros que inducen a error; y

(b) incluir una referencia adecuada a esta cuestión en los términos del encargo de auditoría.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

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

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

(b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea[5].

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posible interpretación errónea, el auditor no aceptará el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Una auditoría realizada de acuerdo con dichas disposiciones no cumple las NIA. En consecuencia, el auditor no incluirá en el informe de auditoría mención alguna de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA[6]. (Ref: Apartados A38-A39)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. La NIGC 1[7] trata de las responsabilidades de la firma de auditoría con relación a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos. Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética aplicables,

---

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

[5] NIA 706 (Revisada).

[6] Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 50.

[7] 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*, apartado 30.

incluidos los relacionados con la independencia, en el contexto de la aceptación de un encargo de auditoría, y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220 (Revisada)[8]. La presente NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.

Condiciones previas a la auditoría

El marco de información financiera (Ref: Apartado 6(a))

A2. Una condición para la aceptación de un encargo que proporciona un grado de seguridad es que los criterios a los que se refiere la definición de encargo que proporcionan un grado de seguridad sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe[9]. Los criterios son las referencias utilizadas para evaluar o medir la materia objeto de análisis, incluidas, en su caso, las referencias para la presentación y revelación de la información. La aplicación de criterios adecuados permite una evaluación o medición de la materia objeto de análisis razonablemente congruente en el contexto de la aplicación del juicio profesional. A efectos de las NIA, el marco de información financiera aplicable proporciona los criterios que el auditor utiliza para auditar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel.

A3. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el auditor carece de criterios adecuados para auditar los estados financieros. En muchos casos, el auditor puede presumir que el marco de información financiera aplicable es aceptable, tal como se describe en los apartados A8-A9.

Determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera

A4. Los factores relevantes para que el auditor determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:

- la naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro);
- el objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos);
- la naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero); y
- si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información financiera aplicable.

A5. Muchos de los usuarios de los estados financieros no pueden exigir estados financieros adaptados a sus necesidades específicas de información. Aunque no se puedan satisfacer todas las necesidades de información de usuarios específicos, existen necesidades de información financiera comunes a un amplio espectro de usuarios. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para

[8] NIA 220 (Revisada), apartados 16-21.

[9] *(Nota al pie suprimida).*

satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios se denominan estados financieros con fines generales.

A6. En algunos casos, los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Dichos estados financieros se denominan estados financieros con fines específicos. Las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe determinarán el marco de información financiera aplicable en dichas circunstancias. (*Frase suprimida*)[10].

En relación con los apartados A7 y A9 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 19 a 21 de esta Norma.

A7. Una vez aceptado el encargo de auditoría, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban la utilización de dicho marco, los requerimientos de los apartados 19-20 serán aplicables. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban la utilización de dicho marco, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Si la dirección adopta otro marco, se acordarán, tal como exige el apartado 16, nuevos términos del encargo de auditoría para reflejar el cambio de marco, puesto que los términos anteriormente acordados ya no serán exactos.

Marcos de información con fines generales

A8. Actualmente no existen fundamentos objetivos y aceptados, generalmente reconocidos a nivel mundial, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales. En ausencia de dichos fundamentos, se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas que han de ser utilizadas por determinados tipos de entidades son aceptables en lo que se refiere a los estados financieros con fines generales preparados por dichas entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados. Ejemplos de dichas normas de información financiera son los siguientes:

- las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IAASB);
- las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSASB); y
- los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción, siempre que el organismo siga un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.

Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la preparación de los estados financieros con fines generales suelen identificar dichas normas de información financiera como el marco de información financiera aplicable.

[10] *(Nota al pie suprimida)*.

Marcos de información financiera prescritos por las disposiciones legales o reglamentarias

A9. De conformidad con el apartado 6(a), se requiere que el auditor determine si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros, es aceptable. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que se debe utilizar para la preparación de los estados financieros con fines generales de determinados tipos de entidades. Salvo disposición en contrario, se presumirá que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines generales que preparen dichas entidades. En el caso de que el marco no se considere aceptable, serán aplicables los apartados 19-20.

Jurisdicciones que no cuentan con organismos emisores de normas o con marcos de información financiera prescritos

A10. *(Apartado suprimido).*

Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 6(b))

A11. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección ha reconocido y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b)[11]. En determinadas jurisdicciones, dichas responsabilidades pueden venir especificadas por las disposiciones legales o reglamentarias. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Las NIA no invalidan las disposiciones relativas a dichas cuestiones. Sin embargo, el concepto de auditoría independiente requiere que la función del auditor no implique asumir responsabilidades en la preparación de los estados financieros o en el correspondiente control interno de la entidad, y que el auditor tenga una expectativa razonable de obtener la información necesaria para realizar la auditoría (incluida la información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares) siempre que la dirección pueda proporcionarla o conseguirla En consecuencia, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar malentendidos, se llega a un acuerdo con la dirección de que ésta reconoce y comprende que, al acordar y dejar constancia de los términos del encargo de auditoría descrito en los apartados 9-12, asume dichas responsabilidades.

A12. El modo en que las responsabilidades de información financiera se distribuyen entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad varía en función de los recursos y de la estructura de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como de las respectivas funciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan en ésta. En la mayoría de los casos, la dirección es responsable de la ejecución, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tendrán, o asumirán, la responsabilidad de aprobar los estados financieros o de hacer el seguimiento del control interno de la entidad relacionado con la información financiera. En entidades de gran dimensión, o en entidades públicas, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, un comité de auditoría, puede tener determinadas responsabilidades de supervisión.

A13. La NIA 580 requiere que el auditor solicite a la dirección manifestaciones escritas de que ha cumplido con determinadas responsabilidades[12]. Por tanto, puede ser adecuado poner

[11] NIA 200, apartado A2.

[12] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartados 10-11.

en conocimiento de la dirección que se espera recibir dichas manifestaciones escritas, además de las manifestaciones escritas requeridas por otras NIA y, en caso necesario, de manifestaciones escritas que sustenten otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para una o varias afirmaciones específicas de los estados financieros.

A14. Si la dirección rehúsa reconocer sus responsabilidades o proporcionar las manifestaciones escritas, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[13]. En estas circunstancias, no sería adecuado que el auditor aceptara el encargo de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo exijan. En los casos en que se requiera que el auditor acepte el encargo de auditoría, puede ser necesario que el auditor explique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el informe de auditoría.

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 6(b)(i))

A15. La mayoría de los marcos de información financiera comprenden requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; con arreglo a dichos marcos, la *preparación* de los estados financieros de conformidad con los marcos de información financiera incluye su *presentación*. En el caso de un marco de imagen fiel, la importancia del objetivo de presentación fiel es tal que la premisa acordada con la dirección incluye una referencia específica a la presentación fiel, o a la responsabilidad de asegurar que los estados financieros "expresarán la imagen fiel" de conformidad con el marco de información financiera.

Control interno (Ref: Apartado 6(b)(ii))

A16. La dirección mantiene el control interno que considera necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. El control interno, independientemente de su eficacia, únicamente puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable de que alcanzará sus objetivos de información financiera, dadas las limitaciones inherentes al control interno[14].

A17. Una auditoría independiente realizada de conformidad con las NIA no exime a la dirección de mantener el control interno necesario para la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el auditor debe obtener la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con el control interno. No obstante, el acuerdo requerido por el apartado 6(b)(ii) no implica que el auditor considere que el control interno mantenido por la dirección haya logrado su objetivo o esté libre de deficiencias.

A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término "control interno" abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes del sistema de control interno que pueden describirse como: el entorno de control; el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; el sistema de información y su comunicación y las actividades de control. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado

[13] NIA 580, apartado A26.

[14] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, Anexo 3, apartados 22-24.

elemento[15]. El control interno de una entidad (en concreto, sus libros y registros contables o sus sistemas de contabilidad) refleja las necesidades de la dirección, la complejidad del negocio, la naturaleza de los riesgos a los que la entidad está sometida y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A19. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden referirse a la responsabilidad de la dirección en relación con la adecuación de los libros y registros contables o de los sistemas contables. En algunos casos, la práctica general puede distinguir entre los libros y registros contables o los sistemas contables, por una parte, y el control o los controles internos, por otra. Dado que, tal como se indica en el apartado A18, los libros y registros contables o los sistemas contables son una parte integrante del control interno, el apartado 6(b)(ii) no hace referencia específica a estos al describir la responsabilidad de la dirección. Para evitar malentendidos, puede resultar adecuado que el auditor explique a la dirección el alcance de dicha responsabilidad.

Información adicional (Ref: Apartado 6 (b)(iii) b.)

A20. Entre la información adicional que puede solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría están, en su caso, las cuestiones relacionadas con otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, los términos del encargo de auditoría también pueden reconocer las responsabilidades del auditor en relación con dicha otra información y, cuando proceda, las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

> Lo dispuesto en la NIA-ES 720 (Revisada) referente a los supuestos en que la "otra información" se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha "otra información" exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.

Consideraciones relevantes para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 6(b))

A21. Uno de los objetivos del acuerdo sobre los términos del encargo de auditoría es evitar malentendidos acerca de las responsabilidades respectivas de la dirección y del auditor. Por ejemplo, si un tercero ha facilitado la preparación de los estados financieros, puede ser útil recordar a la dirección que sigue siendo responsabilidad suya la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (Ref: Apartado 9)

A22. La función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref: NIA 210 Anexo 1 pie 1, NIA 700 pie 34)

[15] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A91 y Anexo 3.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito[16] (Ref: Apartados 10-11)

A23. El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. En algunos países, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer de manera suficiente el objetivo y alcance de una auditoría y las responsabilidades de la dirección y del auditor; prescribiendo así las cuestiones señaladas en el apartado 10. Si bien en estas circunstancias el apartado 11 permite al auditor que incluya en la carta de encargo únicamente una referencia al hecho de que dichas disposiciones son aplicables y que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal y como establece el apartado 6(b), el auditor puede considerar adecuado incluir en la carta de encargo las cuestiones descritas en el apartado 10 para información de la dirección.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A24. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200[17]. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a: (Ref: Anexo 1 pie 6, NIA 560 pie 10, NIA 720 pie 6)

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701[18].
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda

[16] En los apartados siguientes, cualquier referencia a la carta de encargo se entenderá hecha a la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

[17] NIA 200, apartados 3-9.

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

la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información[19], con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.

- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

A25. Cuando no se requiera que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, puede ser útil para el auditor referirse en los términos del encargo de la auditoría a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo. (Ref: NIA 700 pie 33)

> De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC y en la NIA-ES 701, en el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente es obligatorio tener en cuenta a los efectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría las circunstancias referidas en el apartado 9(a) de la mencionada NIA-ES, y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras (b) y (c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA 701 deberán aplicarse en su totalidad.

A26. Cuando proceda, también pueden incluirse las siguientes cuestiones en la carta de encargo:

- Acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Una referencia y una descripción de las responsabilidades del auditor establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a una autoridad competente ajena a la entidad.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

En el Anexo 1 se recoge un ejemplo de carta de encargo de auditoría.

[19] Tal y como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*

En relación con los apartados A23-A26 anteriores, véase nota aclaratoria a los apartados 9 a 12 de esta Norma.

Auditorías de componentes

A27. Cuando el auditor de una entidad dominante sea también el auditor de un componente, los factores que pueden influir en la decisión de enviar o no una carta de encargo de auditoría separada al componente son, entre otros, los siguientes:

- a quién compete el nombramiento del auditor del componente;
- si va a emitirse un informe de auditoría separado referido al componente;
- los requerimientos legales en relación con el nombramiento de auditores;
- el porcentaje de propiedad de la dominante; y
- el grado de independencia de la dirección del componente con respecto a la dominante.

Responsabilidades de la dirección prescritas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 11-12)

A28. Aun en el supuesto de que, en las circunstancias descritas en los apartados A23 y A29, el auditor llegue a la conclusión de que no es necesario recoger determinados términos del encargo de auditoría en la carta de encargo, el apartado 11 requiere que el auditor solicite un acuerdo escrito de la dirección de que ésta reconoce y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b). Sin embargo, según el apartado 12, en dichos acuerdos escritos se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades de la dirección cuyos efectos sean equivalentes a los descritos en el apartado 6(b). Es posible que las organizaciones de auditores, el organismo emisor de normas de auditoría o la autoridad reguladora en materia de auditoría de una jurisdicción hayan proporcionado orientaciones sobre si la descripción de las disposiciones legales o reglamentarias es equivalente.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A29. *(Apartado suprimido).*

Auditorías recurrentes (Ref: Apartado 13)

A30. El auditor puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer que resulte adecuado revisar los términos del encargo de auditoría o recordar a la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría.
- Cualquier término modificado o especial del encargo de auditoría.
- Un cambio reciente en la alta dirección.
- Un cambio significativo en la propiedad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios.

- Un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros.
- Un cambio en otros requerimientos de información.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

En relación con este epígrafe, véanse notas aclaratorias a los apartados 14 a 16 y 17 de esta Norma.

Solicitud para modificar los términos del encargo de auditoría (Ref: Apartado 14)

A31. Un cambio de las circunstancias que afectan a la necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza de la auditoría tal como se solicitó en un principio, o una limitación al alcance del encargo de auditoría, ya venga impuesta por la dirección o sea causada por otras circunstancias, pueden dar lugar a que la entidad solicite al auditor una modificación de los términos del encargo de auditoría. El auditor, tal como exige el apartado 14, examinará la justificación de la solicitud y, especialmente, las implicaciones de una limitación al alcance del encargo de auditoría.

A32. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido en cuanto a la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de auditoría.

A33. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Un ejemplo sería cuando el auditor no consigue obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las cuentas a cobrar y la entidad solicita que el encargo de auditoría se convierta en un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o una denegación de opinión.

Solicitud de conversión en un encargo de revisión o de servicios relacionados (Ref: Apartado 15)

A34. Antes de aceptar convertir un encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el auditor que haya sido contratado para realizar la auditoría de conformidad con las NIA puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en los apartados A31-A33, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A35. Si el auditor concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el trabajo de auditoría realizado hasta el momento del cambio puede ser relevante para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que deba realizarse y el informe que deba emitirse habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

(a) el encargo original de auditoría; ni

(b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de auditoría, salvo en los casos en que el encargo de auditoría se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 18)

A36. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden complementar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, con requerimientos adicionales relativos a la preparación de estados financieros. En dichas jurisdicciones, el marco de información financiera aplicable a efectos de aplicar las NIA abarca tanto el marco de información financiera identificado como los requerimientos adicionales, siempre y cuando éstos no entren en conflicto con este último marco de información financiera. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben revelaciones de información adicionales a las requeridas por las normas de información financiera o cuando reducen el número de opciones aceptables existentes en las normas de información financiera[20].

Marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias-Otras cuestiones que afectan a la aceptación (Ref: Apartado 19)

A37. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden exigir que en la redacción de su opinión el auditor utilice las frases “expresan la imagen fiel” o “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales”, en el supuesto de que el auditor concluya que, de no haber sido prescrito por dichas disposiciones, el marco de información financiera aplicable no habría sido aceptable. En este caso, los términos de la redacción prescrita para el informe de auditoría difieren significativamente de los requerimientos de las NIA (véase el apartado 21).

Véase nota aclaratoria a los apartados 19 a 21 de esta Norma.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 21)

A38. Las NIA requieren que el auditor no manifieste haber cumplido las NIA salvo si ha cumplido todas las NIA aplicables a la auditoría[21]. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban una estructura o una redacción del informe de auditoría en un formato o con unos términos que difieran significativamente de los requerimientos de las NIA y el auditor concluya que incluir una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posibilidad de interpretación errónea, el auditor puede plantearse incluir una declaración en el informe de auditoría en la que exprese que la auditoría no se ha realizado de conformidad con las NIA. No obstante, se recomienda que el auditor aplique las NIA, incluidas las NIA que tratan del informe de auditoría, en la medida de lo posible, si bien no se le permitirá mencionar que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA.

Véase nota aclaratoria a los apartados 19 a 21 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A39. *(Apartado suprimido).*

---

[20] La NIA 700 (Revisada), apartado 15, incluye un requerimiento en relación con la evaluación de si los estados financieros se refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

[21] NIA 200, apartado 20.

Anexo 1

(Ref: Apartados A24-A26)

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

El presente ejemplo de carta encargo de auditoría no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo, resultan obligatorios en una carta propuesta de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España.

En consecuencia, el presente contenido deberá ser adaptado y ampliado con los aspectos contenidos en los textos legales en vigor al objeto de que cumplan los requerimientos legales.

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 13 de esta NIA). Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

***

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC[1].

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han solicitado ustedes[2] que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

---

[1] Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas-véase apartado A22.

[2] A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las NIA. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad[3]. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

[3] *(Nota al pie suprimida).*

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6(b) de esta NIA).]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][4] reconocen y comprenden que son responsables de:

(a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[5];

(b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) proporcionarnos[6]:

  (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

  (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría y

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

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso]

[Informes]

[Insertar referencia adecuada a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría, así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

---

[4] Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

[5] O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

[6] Véanse en el apartado A24 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

…….

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Anexo suprimido).

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220 (REVISADA)
GESTIÓN DE LA CALIDAD DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
(NIA-ES 220 REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 210 pie 1, NIA 250 pie 14, NIA 402 pie 10, NIA 600 pie 1, NIA 610 pie 10)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos	2-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías	13-15
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la Independencia	16-21
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	22-24
Recursos para el encargo	25-28
Realización del encargo	29-38
Seguimiento y corrección	39
Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad	40
Documentación	41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos	A2-A14
Definiciones	A15-A28
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías	A29-A38

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia A39-A49
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría A50-A59
Recursos para el encargo A60-A79
Realización del encargo A80-A108
Seguimiento y corrección A109-A112
Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad A113-A116
Documentación A117-A120

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A1, A39)

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos

2. Según la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros, *(frase suprimida)* realizadas por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que: (Ref: Apartados A13-A14)

   (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

   (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias[1].

3. Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A2-A3, NIA 200 pie 10, NIA 620 pie 10, NIGC 1 pie 2)

4. El equipo del encargo, liderado por el socio del encargo, es responsable, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y mediante el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA de: (Ref: Apartados A4-A11)

   (a) implementar las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) que sean aplicables al encargo de auditoría utilizando la información comunicada por la firma de auditoría u obtenida de esta;

   (b) teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinar si se deben diseñar e implementar respuestas en el encargo más allá de las que se contemplan en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y (Ref: NIA 620 pie 15)

   (c) comunicar a la firma de auditoría información del encargo de auditoría que, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren que sea comunicada para sustentar el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

5. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. (Ref: Apartado A12)

---

[1] NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 14.

6. Se sirve al interés público al realizar encargos de auditoría de calidad de manera congruente mediante el cumplimiento del objetivo de esta norma y de otras NIA en cada encargo. Se alcanza un encargo de calidad a través de la planificación y ejecución del encargo y de la emisión del informe sobre este de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y del escepticismo profesional.

7. De conformidad con la NIA 200[2], el equipo del encargo debe planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. El juicio profesional se aplica tomando decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para gestionar y alcanzar la calidad teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados por el equipo del encargo y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo para alcanzar la calidad en el encargo. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional, tales como el sesgo inconsciente o la restricción de recursos. (Ref: Apartados A34-A37)

Graduación

8. Los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:

   (a) Cuando una auditoría es realizada en su totalidad por el socio del encargo, lo que puede darse en una auditoría de una entidad menos compleja, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A13-A14)

   (b) Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo, o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de algunos procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo.

Las responsabilidades del socio del encargo

9. El socio del encargo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos para los que se permite que el socio del encargo asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo y que este puede obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A23-A26)

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartados 15-16 y A20-A24.

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

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

    (a) el auditor ha cumplido las responsabilidades del auditor y ha realizado la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que

    (b) el informe de auditoría emitido es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

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

    (a) Socio del encargo[3] – El socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo de auditoría y de su realización, así como del informe de auditoría que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. (Ref: Glosario pie 18, NIA 600 pie 11)

    > A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará la definición de “auditor principal responsable” que se incluye en el artículo 3.6 letras a) y b) de la LAC.

    (b) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

    > A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 42 de la LAC y el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos previstos en la NIGC 2 y aquellos otros adicionales no previstos en la citada Norma que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.

[3] *(Nota al pie suprimida).*

(c) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 67.2 c) y, en su caso, 87.2 d) del RLAC relativo a las características que ha de reunir el "revisor de control de calidad del encargo".

(d) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realicen el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor[4] y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo[5]. (Ref: Apartados A15-A26, Glosario pie 1, NIA 600 pie 10)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 3.11 de la LAC y lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada 2013), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 11 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(e) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica *(frase suprimida)*. (Ref: Apartado A27)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerarán las definiciones de "auditor de cuentas" y "sociedad de auditoría", contenidas en los artículos 3.3 y 3.4 de la LAC, respectivamente

(f) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría. (Ref: Apartado 28)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, véase nota aclaratoria al apartado 12 (g) de esta Norma.

(g) Red – Una estructura más amplia: (Ref: Apartado 28)

(i) que tiene por objetivo la cooperación, y

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

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.14 de la LAC y 8.3 del RLAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 12 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

---

[4] El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término "experto del auditor".

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

(h) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo *(frase suprimida)*.

(i) Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría.

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

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 9 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(k) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan el encargo de auditoría. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables se considerarán los definidos por la LAC y su normativa de desarrollo y por el Reglamento (UE) n.º 537/2014, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 10 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(l) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad:

  (i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.

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

(m) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías

13. El socio del encargo asumirá la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, incluido responsabilizarse de crear un entorno para el encargo que resalte la cultura de la firma de auditoría y el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. A tal efecto, el socio del encargo participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de tal forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A29-A38, NIA 600 pie 13)

14. Al crear el entorno descrito en el apartado 13, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de que se tomen medidas claras, congruentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma de auditoría con la calidad y de que se establezca y comunique el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo, incluido resaltar: (Ref: Apartados A31-A35)

    (a) que todos los miembros del equipo son responsables de contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo;

    (b) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales a los miembros del equipo del encargo;

    (c) la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y el apoyo a la capacidad de los miembros del equipo del encargo de expresar reservas sin temor a represalias; y

    (d) la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría.

15. Si el socio del encargo asigna el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones relacionados con un requerimiento de esta NIA a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA, el socio del encargo seguirá asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría mediante la dirección y supervisión de dichos miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados 9, A38, NIA 600 pie 43)

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: NIA 300 pie 2)

16. El socio del encargo tendrá conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A39-A43, A49, NIA 200 pie 12, NIA 210 pie 8)

17. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A23-A26, A41-A45, NIA 600 pie 16 y 63)

    (a) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;

    (b) circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos; y

    (c) las responsabilidades de los miembros del equipo cuando llega a su conocimiento un caso de incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias[6].

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

> A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

18. Si llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo valorará la amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilizando información relevante de la firma de auditoría, del equipo del encargo o de otras fuentes, y tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A44-A45)

19. El socio del encargo mantendrá una especial atención durante todo el encargo de auditoría, mediante observación e indagaciones según sea necesario, en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables o de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con aquellos por miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A28)

20. Si, a través del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o de otras fuentes, llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría no se han cumplido, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A47)

21. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido. (Ref: Apartados A39 y A48, NIGC 2 pie 18)

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: NIA 300 pie 1 y 9, NIA 315 pie 26)

22. El socio del encargo determinará que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría se han aplicado, y que las conclusiones que se han alcanzado al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A50-A53, A59)

> A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 11, apartados 1 y 3, y 37.3 del RLAC; y en el caso de auditoría de entidades de interés público, adicionalmente, lo establecido en el artículo 6 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, y los artículos 82 y 87.3 del RLAC.

23. El socio del encargo tendrá en cuenta información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría de conformidad con las NIA y en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. (Ref: Apartados A54-A57, NIGC 1 pie 11)

24. Si llega al conocimiento del equipo del encargo información que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará esa información inmediatamente a la firma de auditoría, para que el socio del encargo y la firma de auditoría puedan tomar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A58)

A efectos de la aplicación práctica del apartado anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

Recursos para el encargo (Ref: NIA 315 pie 34, NIA 620 pie 5, NIGC 1 pie 18)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados 25 a 27 siguientes, se considerará lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LAC.

Adicionalmente, en relación con auditorías de EIP, a efectos de la aplicación práctica de los apartados siguientes, se considerará lo dispuesto en el artículo 45 de la LAC y 87 del RLAC.

25. El socio del encargo determinará que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo de manera oportuna, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, y cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. (Ref: Apartados A60-A71, A74-A75, A79, NIA 300 pie 4, NIA 540 pie 43, NIA 600 pie 7, 17 y 54, NIGC 1 pie 15)

26. El socio del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no forman parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría, incluido el tiempo suficiente. (Ref: Apartados A63, A72-A75, NIA 600 pie 61, NIGC 1 pie 16)

27. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, el socio del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en función de las circunstancias del encargo de auditoría, el socio del encargo tomará las medidas adecuadas, incluido comunicar con las personas adecuadas acerca de la necesidad de asignar o poner a disposición del encargo recursos adicionales o alternativos. (Ref: Apartados A76-A78)

28. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la utilización adecuada de los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A64-A70)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y revisión (Ref: NIA 230 pie 8 y pie 13)

29. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A80, NIA 230 pie 2 y pie 5, NIA 300 pie 12, NIA 600 pie 19, NIA 720 pie 10)

30. El socio del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión: (Ref: Apartados A81-A89, A94-A97, NIA 300 pie 8, NIA 600 pie 65)

    (a) se planifican[7] y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y (Ref: NIA 720 pie 11)

    (b) responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría por la firma de auditoría. (Ref: NIA 600 pie 37)

[7] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 9.

31. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría oportunamente a lo largo del encargo de auditoría, incluida documentación relativa a: (Ref: Apartados A90-A93, NIA 600 pie 67, NIGC 2 pie 12)

    (a) cuestiones significativas[8];

    (b) juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y

    (c) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.

32. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. (Ref: Apartados A90-A94, NIA 315 pie 57, NIA 600 pie 89)

33. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo revisará los estados financieros y el informe de auditoría, incluidas, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría[9] y la correspondiente documentación de auditoría, para determinar que el informe que se va a emitir será adecuado en función de las circunstancias[10].

Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los "Aspectos más relevantes de la auditoría" que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección "Cuestiones clave de la auditoría"

34. El socio del encargo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales por escrito a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartado A98)

Consultas

35. El socio del encargo: (Ref: Apartados A99-A102, pie 25, NIA 200 pie 16, NIA 701 pie 21, NIGC 1 pie 10 y 14)

    (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice consultas sobre:

        (i) cuestiones complejas o controvertidas que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren ser consultadas; y

        (ii) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas;

    (b) determinará que los miembros del equipo del encargo han realizado las consultas adecuadas a lo largo del encargo de auditoría, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas al nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;

---

8 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c).

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

10 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* o NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

(c) determinará que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas han sido acordadas con la parte consultada; y

(d) determinará que las conclusiones acordadas se han implementado.

Revisión de la calidad del encargo

36. Para las auditorías para las que se requiere una revisión de la calidad del encargo, el socio del encargo: (Ref: Apartado A103, NIA 701 pie 22, NIGC 2 pie 9)

(a) determinará que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;

(b) colaborará con el revisor de la calidad del encargo e informará a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;

(c) discutirá las cuestiones y los juicios significativos que han surgido durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y

(d) no fechará el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado. (Ref: Apartados A104-A106)

Diferencias de opinión

37. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidas las personas a las que se consulta, el equipo del encargo seguirá las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para tratar y resolver dichas diferencias de opinión. (Ref: Apartados A107-A108)

38. El socio del encargo:

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

(b) determinará que las conclusiones que se han alcanzado están documentadas y se han implementado; y

(c) no fechará el informe de auditoría hasta que no se hayan resuelto las diferencias de opinión.

Seguimiento y corrección

39. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A109–A112)

(a) obtener un conocimiento de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría comunicada por la firma de auditoría incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y en las firmas de auditoría de la red;

(b) determinar la relevancia y efecto en el encargo de auditoría de la información a la que se refiere el apartado 39(a) y tomar las medidas adecuadas; y

(c) permanecer alerta durante todo el encargo de auditoría a información que pueda ser relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría y comunicar esa información a los responsables del proceso.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

40. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo determinará que él mismo ha asumido la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que: (Ref: Apartados A113-A116)

    (a) la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y (Ref: NIGC 2 pie 20)

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

Documentación

41. Para aplicar la NIA 230[11], el auditor incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A117-A120)

    (a) Las cuestiones identificadas, las discusiones relevantes con el personal y las conclusiones alcanzadas respecto:

        (i) al cumplimiento de las responsabilidades relativas a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;

        (ii) a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y del encargo de auditoría.

    (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y el modo en que dichas conclusiones se han implementado.

    (c) Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, que la revisión de la calidad del encargo se ha finalizado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de un grupo. La NIA 600 (Revisada)[12] trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600 (Revisada), adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 (Revisada) puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano. (Ref: NIA 600 pie 6)

---

[11] NIA 230, apartados 8-11 y A6.

[12] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos (Ref: Apartados 2-9)

A2. La NIGC 1 trata las responsabilidades de la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

A3. Es posible que las firmas de auditoría o los requerimientos nacionales utilicen una terminología o marcos distintos para describir los componentes del sistema de gestión de la calidad. Los requerimientos nacionales que tratan las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad son al menos igual de exigentes que la NIGC 1 si tratan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen obligaciones a la firma de auditoría para alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

Responsabilidades del equipo del encargo en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 4)

A4. La gestión de la calidad en los encargos se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. De conformidad con la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de comunicar información que permita al equipo del encargo conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de encargos. Por ejemplo, esas comunicaciones pueden cubrir políticas o procedimientos para llevar a cabo consultas con personas elegidas para ello en aquellas situaciones en las que se dan cuestiones técnicas o de ética complejas, o requerir la participación de expertos nombrados por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría relacionados con determinadas cuestiones (por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar que deben participar expertos en crédito nombrados por ella en la auditoría de provisiones por insolvencias de créditos en las auditorías de instituciones financieras). (Ref: NIA 620 pie 14)

A5. Las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir políticas o procedimientos establecidos por una red, o por otras firmas de auditoría, estructuras u organizaciones dentro de la misma red (los requerimientos de la red o los servicios de la red se describen con más detalle en la NIGC 1 en el apartado "Requerimientos de la red o servicios de la red"[13]). Los requerimientos de esta NIA parten de la premisa de que la firma de auditoría es responsable de tomar las medidas necesarias para permitir que los equipos de los encargos implementen o utilicen requerimientos de la red o servicios de la red en el encargo de auditoría (por ejemplo, un requerimiento de utilizar una metodología de auditoría desarrollada al efecto por una firma de la red). Según la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de determinar el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este[14].

A6. Algunas respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad no se ejecutan en el encargo, pero son relevantes en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Por ejemplo, algunas de las respuestas en la firma de auditoría en las que el equipo del encargo puede confiar para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:

- procesos de selección de personal y de formación profesional;
- las aplicaciones de tecnologías de la información (TI) que dan soporte al seguimiento de la independencia por la firma de auditoría;

[13] NIGC 1, apartado 49(b).
[14] NIGC 1, apartado 49(a).

- el desarrollo de aplicaciones de TI que dan apoyo a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría; y
- el desarrollo de metodologías de auditoría y de las herramientas de implementación y orientaciones correspondientes.

A7. Debido a la naturaleza y las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría y a los cambios que pueden ocurrir durante el encargo de auditoría, una firma de auditoría no puede identificar todos los riesgos de calidad que pueden surgir en el encargo o establecer todas las respuestas relevantes y adecuadas. En consecuencia, el equipo del encargo aplica el juicio profesional para determinar si debe diseñar e implementar respuestas en el encargo, además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, con el fin de cumplir el objetivo de esta NIA[15].

A8. La determinación por el equipo del encargo de si se requieren respuestas en el propio encargo (y, en su caso, cuáles son esas respuestas) se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA, por el conocimiento que tiene el equipo del encargo de la naturaleza y las circunstancias del encargo y por cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. Por ejemplo, pueden surgir circunstancias inesperadas durante el encargo que pueden llevar al socio del encargo a solicitar la participación de personas con la experiencia adecuada además de las que se han asignado inicialmente o se han puesto a su disposición.

A9. Es posible que el equilibrio relativo de los esfuerzos del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA (es decir, entre implementar las respuestas de la firma de auditoría y diseñar e implementar respuestas específicas en el encargo además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) varíe. Por ejemplo, la firma de auditoría puede diseñar un programa de auditoría a utilizar en circunstancias que son aplicables al encargo de auditoría (por ejemplo, un programa de auditoría específico para un sector). Es posible que, aparte de determinar el momento de realización y extensión de los procedimientos que se deben aplicar, sea necesario añadir pocos o ningún procedimiento de auditoría complementario al programa de auditoría en el encargo. Por el contrario, puede ocurrir que las actuaciones del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA relativos a la ejecución del encargo se centren más en el diseño e implementación de respuestas en el encargo para tratar su naturaleza y circunstancias específicas (por ejemplo, planificar y aplicar procedimientos para responder a riesgos de incorrección material que no se contemplan en los programas de auditoría de la firma de auditoría).

A10. Por lo general, el equipo del encargo puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, salvo si: (Ref: NIA 200 pie 13, NIA 620 pie 15)

- el conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no van a tratar adecuadamente la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
- la información proporcionada por la firma de auditoría o por otras partes, acerca de la eficacia de esas políticas o de esos procedimientos de la firma de auditoría indican lo contrario (por ejemplo, cuando información proporcionada por las actividades de seguimiento de la firma de auditoría, inspecciones externas u otras fuentes

[15] La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

relevantes, indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no están funcionando eficazmente).

A11. Si llega al conocimiento del socio del encargo (incluido a través de información procedente de otros miembros del equipo del encargo) que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico o que el socio del encargo no puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, el socio del encargo comunica dicha información inmediatamente a la firma de auditoría de conformidad con el apartado 39(c) ya que dicha información es relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo detecta que un programa del software de auditoría tiene una deficiencia de seguridad, la comunicación oportuna de esa información al personal adecuado permite a la firma de auditoría tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el programa de auditoría. Véase también el apartado A71 en relación con los recursos suficientes y adecuados.

Información relevante para la gestión de la calidad en el encargo (Ref: Apartado 6)

A12. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. Por ejemplo, el conocimiento de la entidad y su entorno que se debe obtener según la NIA 315 (Revisada 2019)[16] proporciona información que puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Esa información puede ser relevante para la determinación de:

- la naturaleza de los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la utilización de miembros del equipo con la experiencia adecuada para áreas de riesgo elevado, o la participación de expertos para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos que se deben destinar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo que se asignan para asistir a un recuento físico en múltiples ubicaciones;
- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión del trabajo que han realizado los miembros del equipo del encargo sobre la base de los riesgos valorados de incorrección material; o
- la distribución de las horas de auditoría presupuestadas, incluido destinar más tiempo y el tiempo de miembros del equipo del encargo con más experiencia a aquellas áreas en las que hay más riesgos de incorrección material o en las que los riesgos identificados se han valorado como más altos.

Graduación (Ref: Apartados 2, 8)

A13. En una firma de auditoría de pequeña dimensión, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden designar a un socio del encargo, en nombre de la firma de auditoría, para diseñar muchas de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma de auditoría, ya que puede ser un enfoque más eficaz para el diseño e implementación de respuestas como parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Adicionalmente, las políticas o los procedimientos de una firma de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales. Por ejemplo, en una firma de auditoría muy pequeña con un número relativamente reducido de encargos de auditoría, la firma de auditoría puede determinar que no es necesario establecer un sistema global de firma

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

para el seguimiento de la independencia, sino que el seguimiento de la independencia lo realizará individualmente para cada encargo el socio del encargo.

A14. Los requerimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de otros miembros del equipo del encargo solo son relevantes si hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo.

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

A15. El equipo del encargo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo pueden estar ubicados juntos o en distintas localizaciones geográficas y se pueden organizar en grupos según la actividad que estén realizando. Independientemente del modo en que esté organizado el equipo del encargo, cualquier persona que aplica procedimientos de auditoría[17] en el encargo de auditoría es un miembro del equipo del encargo. (Ref: NIGC 1 pie 8)

A16. La definición de equipo del encargo se centra en las personas que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría. La evidencia de auditoría, que es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría, se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría[18]. Los procedimientos de auditoría comprenden los procedimientos de valoración del riesgo[19] y los procedimientos de auditoría posteriores[20]. Como se explica en la NIA 500, los procedimientos de auditoría comprenden la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución, los procedimientos analíticos y la indagación, a menudo aplicados combinados entre sí[21]. Otras NIA pueden incluir también procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la NIA 520[22].

A17. Los equipos de los encargos incluyen personal y también pueden incluir otras personas que aplican procedimientos de auditoría y que proceden de:

(a) una firma de la red; o

(b) una firma que no pertenece a la red u otro proveedor de servicios[23].

Por ejemplo, una persona de otra firma de auditoría puede aplicar procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo, asistir a un recuento físico o inspeccionar inmovilizado material en un lugar lejano.

A18. Los equipos de los encargos también pueden incluir personas de centros de prestación de servicios que aplican procedimientos de auditoría. Por ejemplo, se puede determinar que tareas específicas, repetitivas o de naturaleza especializada, sean realizadas por un grupo de personas con las cualificaciones adecuadas y, en consecuencia, el equipo del encargo incluye a esas personas. La firma de auditoría, la red u otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red pueden establecer centros de prestación de

---

17 NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A10.

18 NIA 200, apartado A31.

19 La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de valoración del riesgo.

20 La NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de auditoría posteriores, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

21 NIA 500, apartados A14-A25.

22 NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

23 NIGC 1, apartado 16(v).

servicios. Por ejemplo, se puede utilizar una función centralizada para facilitar los procedimientos de confirmación externa.

A19. Los equipos de los encargos pueden incluir personas especializadas en un área contable o de auditoría específica que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría, por ejemplo, personas especializadas en la contabilización de impuestos, o en el análisis de información compleja generada por herramientas y técnicas automatizadas con el fin de identificar relaciones inusuales o inesperadas. Una persona no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en los apartados 35 y A99-A102. (Ref: NIA 620 pie 1)

A20. Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo, y cualquier otra persona que realice la revisión de la calidad del encargo, no se consideran miembros del equipo del encargo. Esas personas pueden estar sujetas a requerimientos de independencia específicos.

A21. Un auditor interno que presta ayuda directa y un experto externo del auditor cuyo trabajo se utiliza en el encargo no se consideran miembros del equipo del encargo[24]. La NIA 610 (Revisada 2013) y la NIA 620 proporcionan requerimientos y orientaciones para el auditor cuando utiliza el trabajo de los auditores internos como ayuda directa o cuando utiliza el trabajo de un experto externo, respectivamente. El cumplimiento de estas NIA requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el trabajo realizado por un auditor interno que preste ayuda directa y que aplique procedimientos de auditoría al trabajo de un experto del auditor.

Véase nota aclaratoria al apartado 12 (d) de esta Norma.

A22. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el "socio del encargo" y el "equipo del encargo", a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.

La Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores" y el art 19 del RLAC establecen los criterios en la actuación conjunta de auditores de cuentas.

Responsabilidades del socio del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d))

A23. Cuando esta NIA establece expresamente que un requerimiento o una responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo, el socio del encargo puede necesitar obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo para cumplir el requerimiento (por ejemplo, información para tomar la decisión o aplicar el juicio necesario). Por ejemplo, se requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo tienen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Para juzgar si la competencia y capacidad del equipo del encargo son adecuadas, es posible que el socio del encargo tenga que utilizar información compilada por el equipo del encargo o del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: NIGC 1 pie 9)

[24] Véase la NIA 620, apartados 12-13 y la NIA 610 (Revisada 2013), apartados 21-25.

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d), 17)

A24. En el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, los miembros del equipo del encargo de la firma de auditoría son responsables de implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo de auditoría. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son ni socios ni personal de la firma de auditoría del socio del encargo, es posible que no estén sujetos a las políticas o a los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Además, las políticas o los procedimientos de otra firma pueden no ser similares a las de la firma de auditoría del socio del encargo. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, especialmente cuando la otra firma está en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferentes a los de la firma de auditoría del socio del encargo. En consecuencia, si el equipo del encargo incluye personas de otra firma, puede ser necesario que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas para implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respecto al trabajo de esas personas. (Ref: NIA 600 pie 56 y 66)

A25. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 26 y A59-A64 de la NIA 600 (Revisada) contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.
- Conoce los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría de grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de formación de la firma de auditoría en relación con las políticas o los procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que este conocimiento se obtenga mediante otras actuaciones tales como proporcionar a la persona información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría.
- Confirmará su independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma de auditoría. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otros modos, tal como una confirmación escrita.

A26. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos

se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente e identifica una cuestión compleja o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta[25] según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al auditor del grupo.

Firma de auditoría (Ref: Apartado 12(e))

A27. *(Apartado suprimido).*

"Red" y "firma de la red" (Ref: Apartados 12(f)-12(g), NIA 600 pie 45)

A28. *(Frase suprimida)*. Las redes y las demás firmas de la red se pueden estructurar de diferentes modos y son, en todos los casos, externas a la firma de auditoría. Las disposiciones de esta NIA relativas a las redes también son aplicables a cualquier estructura u organización que no forma parte de la firma de auditoría, pero que existe dentro de la red.

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

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

A29. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el gobierno y liderazgo de la firma de auditoría que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está sustentada por una cultura de la firma de auditoría que demuestra un compromiso con la calidad. Al tratar los requerimientos de los apartados 13 y 14 de esta NIA, el socio del encargo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo y reforzar esa comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo). Una cultura que demuestra un compromiso con la calidad posteriormente toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo.

Graduación

A30. La naturaleza y la extensión de las actuaciones del socio del encargo para demostrar el compromiso de la firma de auditoría con la calidad pueden depender de varios factores incluidos el tamaño, la estructura, la dispersión geográfica y la complejidad de la firma de auditoría y del equipo del encargo, y de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Con un equipo del encargo más pequeño compuesto por pocos miembros, influir en la cultura deseada mediante la interacción directa y la conducta puede ser suficiente, mientras que para un equipo del encargo mayor ubicado en varias localizaciones pueden resultar necesarias comunicaciones más formales.

Participación suficiente y adecuada

A31. El socio del encargo puede demostrar una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de distintos modos, incluido:

[25] Véase el apartado 35.

- Asumiendo la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA; y
- Variando la naturaleza, momento de realización y extensión de dicha dirección, supervisión y revisión en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Comunicación

A32. La comunicación es un medio mediante el cual el equipo del encargo comparte información relevante de manera oportuna para cumplir los requerimientos de esta NIA, contribuyendo así a la consecución de la calidad del encargo de auditoría. La comunicación se puede producir entre los miembros del equipo del encargo, o con:

(a) la firma de auditoría, (por ejemplo, las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos aquellos a los que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad o del funcionamiento del mismo);

(b) otras personas que participan en la auditoría (por ejemplo, auditores internos que prestan ayuda directa[26] o un experto externo del auditor[27]); y

> A efectos de la aplicación práctica de la letra anterior, se considerará lo previsto en la NIA ES 610 (Revisada 2013), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 11 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(c) terceros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras).

A33. La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría pueden afectar a las decisiones del socio del encargo en relación con los medios adecuados para una comunicación eficaz con los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, para prestar soporte a una dirección, supervisión y revisión adecuadas, es posible que la firma de auditoría utilice aplicaciones de TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo cuando realizan tareas en distintas localizaciones geográficas.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 7)

A34. El socio del encargo es responsable de resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría. Las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden originar presiones sobre el equipo del encargo que pueden impedir la adecuada aplicación del escepticismo profesional en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría. En consecuencia, al desarrollar la estrategia global de auditoría de conformidad con la NIA 300, es posible que el equipo del encargo deba considerar si existen esas condiciones en el encargo de auditoría y, en su caso, las actuaciones que tienen que realizar la firma de auditoría o el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos. (Ref: NIA 600 pie 39, NIGC 1 pie 13, NIGC 2 pie 15)

A35. Los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, entre otros:

---

[26] Véase la NIA 610 (Revisada 2013), apartado A41.

[27] Véase la NIA 620, apartados 11(c) y A30.

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar la utilización de recursos con la experiencia o la cualificación técnica suficientes, incluidos expertos, necesarios para auditorías en las que se requiere experiencia técnica o habilidades especializadas para el conocimiento, valoración y respuesta a los riesgos y para formular preguntas informadas a la dirección.
- Fechas límite ajustadas, lo que puede afectar negativamente al comportamiento de los que realizan el trabajo, así como a aquellos que dirigen, supervisan y revisan. Por ejemplo, las presiones externas sobre los tiempos de realización pueden originar restricciones para el análisis eficaz de información compleja.
- La falta de cooperación o presiones indebidas ejercidas por la dirección, que pueden afectar negativamente a la capacidad del equipo del encargo de resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Un insuficiente conocimiento de la entidad y su entorno, de su sistema de control interno y del marco de información financiera aplicable, que puede constreñir la capacidad del equipo del encargo de aplicar juicios adecuados y de cuestionar de manera informada las afirmaciones de la dirección.
- Dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros, que pueden causar un sesgo del equipo del encargo al seleccionar las fuentes de evidencia de auditoría, y llevarlo a buscar evidencia de auditoría en fuentes que son más fácilmente accesibles.
- Un exceso de confianza en las herramientas y técnicas automatizadas, que puede producir una falta de evaluación crítica de la evidencia de auditoría por el equipo del encargo.

A36. Los sesgos inconscientes o conscientes del auditor pueden afectar a los juicios profesionales del equipo del encargo, incluido, por ejemplo, al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría o en la evaluación de la evidencia de auditoría. Algunos ejemplos de sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir aplicar el escepticismo profesional y, por lo tanto, afectar a la razonabilidad de los juicios profesionales del equipo del encargo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:

- Sesgo de disponibilidad, que es la tendencia a otorgar más peso a los hechos o experiencias que vienen a la mente inmediatamente o que están disponibles antes que a los que no lo están.
- Sesgo de confirmación, que es la tendencia a otorgar más peso a la información que corrobora una creencia que a la información que la contradice o genera dudas.
- Pensamiento de grupo, que es la tendencia a pensar o tomar decisiones como un grupo lo que desalienta la creatividad o la responsabilidad individuales.
- Sesgo de exceso de confianza, que es la tendencia a sobreestimar la propia capacidad de realizar valoraciones exactas del riesgo u otros juicios o decisiones.
- Sesgo de anclaje, que es la tendencia a utilizar una información inicial como ancla desde la que se valora inadecuadamente la información posterior.
- Riesgo de automatización, que es la tendencia a dar preferencia a resultados generados por sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o información contradictoria cuestionan la fiabilidad del resultado o su adecuación.

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

- Estar alerta a cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría que requieran recursos adicionales o alternativos para el encargo, y solicitar recursos adicionales o alternativos a las personas responsables dentro de la firma de auditoría de destinar o de asignar recursos al encargo.
- Alertar de modo explícito al equipo del encargo de casos o situaciones en los que puede ser mayor la vulnerabilidad a sesgos inconscientes o conscientes del auditor (por ejemplo, áreas en las que se requiere más juicio) y resaltar la importancia de buscar el asesoramiento de miembros del equipo del encargo con más experiencia en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría.
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que sean asignadas al encargo, personas con más habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con más experiencia para tratar con miembros de la dirección con los que es difícil o complicado interactuar.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados o a un experto del auditor para ayudar al equipo del encargo en áreas complejas o subjetivas de la auditoría.
- Modificar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, supervisar de manera más presencial y de modo más frecuente o llevar a cabo más revisiones en profundidad de determinados papeles de trabajo relativos a:
  - áreas complejas o subjetivas de la auditoría;
  - áreas que plantean riesgos para la consecución de la calidad del encargo de auditoría;
  - áreas con riesgos de fraude; e
  - incumplimientos identificados o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Establecer expectativas de que:
  - los miembros del equipo del encargo con menos experiencia soliciten asesoramiento frecuentemente y de manera oportuna a los miembros del equipo del encargo con más experiencia o al socio del encargo; y
  - los miembros del equipo del encargo con más experiencia estén disponibles para los miembros del equipo del encargo con menos experiencia durante todo el encargo de auditoría y respondan de modo positivo y oportunamente a sus percepciones y solicitudes de asesoramiento o ayuda.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad cuando la dirección ejerce una presión indebida o el equipo del encargo tiene dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros de los que se pueda obtener evidencia de auditoría.

Asignación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 15)

A38. El socio del encargo puede demostrar de distintos modos una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo, incluido:

- Informando a las personas asignadas acerca de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance y objetivos del trabajo asignado y proporcionando cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
- Dirigiendo y supervisando a las personas asignadas.
- Revisando el trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 29-34.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16-21)

A39. La NIA 200[28] requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 (Revisada) incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

A40. En función de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinados requerimientos legales, reglamentarios o ciertos aspectos de los requerimientos de ética aplicables, tales como los que se refieren a incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias, pueden ser relevantes para el encargo, por ejemplo, disposiciones legales o reglamentarias que tratan de blanqueo de capitales, corrupción o sobornos.

A41. El sistema de información de la firma de auditoría y los recursos proporcionados por la firma de auditoría pueden ayudar al equipo del encargo a conocer y cumplir requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, la firma de auditoría puede:

- Comunicar los requerimientos de independencia a los equipos de los encargos.
- Proporcionar formación a los equipos de los encargos sobre requerimientos de ética aplicables.
- Establecer manuales y guías (es decir, recursos intelectuales) que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y orientaciones sobre el modo de aplicarlas en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.
- Asignar personal para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga, por lo menos anualmente, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba

[28] NIA 200, apartados 14 y A16-A19.

ser independiente según los requerimientos de ética aplicables) o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con los requerimientos de ética aplicables.

- Establecer políticas o procedimientos para que los miembros del equipo del encargo comuniquen la información relevante y fiable a las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría o al socio del encargo, tales como políticas o procedimientos para que los equipos de los encargos:
  - Comuniquen información sobre encargos de clientes y el alcance de los servicios, incluidos los servicios que no son encargos que proporcionan un grado de seguridad, para permitir a la firma de auditoría identificar las amenazas a la independencia durante el periodo del encargo y durante el periodo cubierto por la materia objeto de análisis.
  - Comuniquen circunstancias y relaciones que pueden amenazar la independencia, con el fin de que la firma de auditoría pueda evaluar si dicha amenaza está a un nivel aceptable y, en caso contrario, responder a la amenaza mediante su eliminación o reduciéndola a un nivel aceptable.
  - Comuniquen inmediatamente cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

A42. El socio del encargo puede tener en cuenta la información, la comunicación y los recursos descritos en el apartado A41 al determinar si puede confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para cumplir los requerimientos de ética aplicables.

A43. Una comunicación abierta y sólida entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también puede ayudar a:

- llamar la atención de los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables que pueden tener una especial importancia para el encargo de auditoría; y
- mantener informado al socio del encargo sobre cuestiones relevantes para el conocimiento y el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo.

Identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 17-18)

A44. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma de auditoría para hacer frente a los riesgos de calidad en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, para los miembros del equipo del encargo incluyen políticas o procedimientos para la identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y para hacer frente a estas.

A45. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y el modo en que se les debe hacer frente. *(Ejemplo suprimido)*[29].

[29] *(Nota al pie suprimida).*

Incumplimientos de requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 19)

A46. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos para identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos.

Tomar medidas adecuadas (Ref: Apartado 20)

A47. Las medidas adecuadas pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relativos a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluida su comunicación o consulta con las personas adecuadas para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas, en su caso, medidas disciplinarias.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicar con las autoridades reguladoras o los organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Obtener asesoramiento jurídico.
- Renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

Antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A48. La NIA 700 (Revisada) requiere que el informe de auditoría incluya una afirmación de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos[30]. La realización de los procedimientos requeridos en los apartados 16-21 de esta NIA proporciona el fundamento de estas afirmaciones en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A49. *(Apartado suprimido).*

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

A50. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A51. Información como la que se menciona a continuación puede ayudar al socio del encargo en la determinación de si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas:

- la integridad y los valores éticos de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- si están disponibles los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo;

[30] NIA 700 (Revisada), apartado 28(c).

- si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han reconocido sus responsabilidades en relación con el encargo;
- si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para la realización del encargo; y
- si las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo en curso o en encargos anteriores tienen implicaciones para la continuidad del encargo.

A52. Según la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, se requiere que la firma de auditoría aplique juicios sobre la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El socio del encargo puede utilizar la información que la firma de auditoría ha considerado al respecto para determinar si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas. Si el socio del encargo tiene dudas con respecto a lo adecuado de las conclusiones alcanzadas, el socio del encargo puede discutir el fundamento de esas conclusiones con los que participaron en el proceso de aceptación y continuidad.

A53. Si el socio del encargo participa directamente durante todo el proceso de aceptación y continuidad, conocerá la información obtenida o utilizada por la firma de auditoría para alcanzar las correspondientes conclusiones. Dicha participación directa también puede sustentar la determinación por el socio del encargo de que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría se han aplicado y de que las conclusiones que se han alcanzado son adecuadas.

A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:

- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
- el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
- en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus entidades y unidades de negocio; y
- si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.

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:

- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210[31];
- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240[32];

[31] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9.

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

- al conocimiento del grupo y de su entorno, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600 (Revisada), y la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
- a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[33] y la NIA 265[34].

A56. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor sucesor, antes de aceptar un encargo de auditoría, solicite al auditor predecesor que le proporcione la información que conozca relativa a cualquier hecho o circunstancia que, a su juicio, necesite conocer el auditor sucesor antes de decidir si acepta el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. *(Ejemplo suprimido)*[35].

> En los supuestos de sustitución de auditores en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y, en el caso de entidades de interés público, se considerará, además, lo establecido en el artículo 44 de la LAC y en el artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. Debe tenerse igualmente presente la Norma Técnica de Auditorías sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A57. En circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada por las disposiciones legales o reglamentarias a aceptar o continuar un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma de auditoría sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.

A58. Al decidir sobre las actuaciones necesarias, el socio del encargo y la firma de auditoría pueden concluir que es adecuado continuar el encargo de auditoría y, en su caso, determinar las medidas adicionales que son necesarias en el encargo (por ejemplo, asignar más personal o asignar personal con especialización concreta). Si el socio del encargo tiene dudas adicionales o no está satisfecho de que la cuestión haya sido tratada adecuadamente, pueden resultar aplicables las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión.

> Véase nota aclaratoria al apartado 24 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 22-24)

A59. *(Apartado suprimido).*

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

> A efectos de la aplicación práctica de los apartados A60 a A62 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 25 a 27 de esta Norma.

---

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

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

[35] *(Nota al pie suprimida)*.

A60. Según la NIGC 1, los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría para apoyar la realización de encargos de auditoría incluyen:

- recursos humanos;
- recursos tecnológicos y
- recursos intelectuales.

A61. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del auditor del grupo[36]. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.

A62. Una consideración relevante para el socio del encargo, en el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, puede ser si los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo permiten el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de ética tales como la competencia y diligencia profesionales.

Recursos humanos

A63. Los recursos humanos incluyen a los miembros del equipo del encargo (véanse también los apartados A5, A15-A21) y, en su caso, a un experto externo del auditor y a las personas dentro de la función de auditoría interna de la entidad que prestan ayuda directa en la auditoría.

Recursos tecnológicos

A64. La utilización de recursos tecnológicos en el encargo de auditoría puede ayudar al auditor en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir que el auditor gestione la auditoría de un modo más eficaz y eficiente. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con más facilidad para, por ejemplo, proporcionarle información con mayor profundidad, identificar tendencias inusuales o cuestionar más eficazmente las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para aplicar el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. La utilización inadecuada de esos recursos tecnológicos puede, sin embargo, incrementar el riesgo de un exceso de confianza en la información generada para la toma de decisiones, o puede originar amenazas para el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, de los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

A65. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir consideraciones o responsabilidades al equipo del encargo cuando utilice herramientas tecnológicas aprobadas por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría

[36] NIA 600 (Revisada), apartado A10.

y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia en la evaluación o en el análisis de los resultados. (Ref: NIA 600 pie 62)

A66. Cuando el socio del encargo requiere a personas de otra firma de auditoría que utilicen herramientas y técnicas automatizadas al aplicar procedimientos de auditoría, es posible que las comunicaciones con esas personas indiquen que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del equipo del encargo.

A67. Es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría prohíban específicamente la utilización de determinadas aplicaciones de TI o de características de aplicaciones de TI (por ejemplo, software cuya utilización no ha sido aún aprobada por la firma de auditoría). Alternativamente, es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que el equipo del encargo tome determinadas medidas antes de utilizar una aplicación de TI que no haya sido aprobada por la firma de auditoría para determinar que es adecuada para su utilización, por ejemplo, requiriendo:

- Que el equipo del encargo tenga la competencia y capacidad adecuadas para utilizar la aplicación de TI.
- Que pruebe el funcionamiento y la seguridad de la aplicación de TI.
- Documentación específica que se debe incluir en el archivo de auditoría.

A68. El socio del encargo puede aplicar su juicio profesional al considerar si la utilización de una aplicación de TI en el encargo de auditoría es adecuada en el contexto del encargo y, en su caso, el modo en que se debe utilizar la aplicación de TI. Los factores que se pueden tener en cuenta al determinar si una aplicación de TI que no ha sido específicamente aprobada para su utilización por la firma de auditoría es adecuada para su utilización en el encargo de auditoría incluyen si:

- La utilización y seguridad de la aplicación de TI cumplen las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
- La aplicación de TI funciona como se espera.
- El personal tiene la competencia y capacidad necesarias para utilizar la aplicación de TI.

Recursos intelectuales

A69. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, guías de auditoría, programas tipo, plantillas, listados de comprobaciones o formularios.

A70. La utilización de recursos intelectuales en el encargo de auditoría puede facilitar la aplicación y el conocimiento congruentes de las normas profesionales, de las disposiciones legales y reglamentarias, y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría. Con esta finalidad, es posible que se requiera que el equipo del encargo, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilice la metodología de auditoría de la firma de auditoría y herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si la utilización de otros recursos intelectuales es adecuada y pertinente en base a la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, una metodología específica para un sector o las correspondientes orientaciones y ayudas para la realización.

Recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo (Ref: Apartado 25, NIA 600 pie 55)

A71. Al determinar si se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo, por lo general el socio del encargo puede confiar en las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría (incluidos los recursos) como se indica en el apartado A6. Por ejemplo, sobre la base de la información comunicada por la firma de auditoría, el socio del encargo puede confiar en los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológicos de la firma de auditoría cuando utiliza tecnología aprobada por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría.

Competencia y capacidad del equipo del encargo (Ref: Apartado 26)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A72 a A74 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 25 a 27 de esta Norma.

A72. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:

- El conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares a través de la adecuada formación y participación.
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La especialización en áreas contables o de auditoría específicas.
- La especialización en TI utilizadas por la entidad o en herramientas y técnicas automatizadas que va a utilizar el equipo del encargo en la planificación y realización del encargo de auditoría.
- El conocimiento de los sectores relevantes en los que opera la entidad que se audita.
- La capacidad de aplicar el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- El conocimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

A73. Los auditores internos y un experto externo del auditor no se consideran miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)[37] y la NIA 620[38] incluyen requerimientos y orientaciones en relación con la evaluación de la competencia y capacidad de los auditores internos y de un experto externo del auditor, respectivamente. (Ref: NIA 300 pie 10)

Gestión de proyectos

A74. En situaciones en las que el equipo del encargo es numeroso, por ejemplo, en una auditoría de una entidad de mayor dimensión o más compleja, el socio del encargo puede involucrar a una persona con cualificaciones o conocimientos especializados en gestión de proyectos con el apoyo de los adecuados recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Por el contrario, en una auditoría de una entidad menos compleja con pocos miembros del equipo del encargo, un miembro del equipo del encargo puede realizar la gestión del proyecto con medios menos formales.

---

[37] NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15.

[38] NIA 620, apartado 9.

A75. Las técnicas y herramientas de gestión de proyectos pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo de auditoría, por ejemplo:

- incrementando la capacidad del equipo del encargo de aplicar el escepticismo profesional al aliviar las restricciones presupuestarias o de tiempo que, en otro caso, podrían impedir la aplicación del escepticismo profesional;
- facilitando la realización oportuna del trabajo de auditoría para gestionar eficazmente las restricciones de tiempo al final del proceso de auditoría cuando pueden surgir las cuestiones más complejas o controvertidas;
- siguiendo el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría[39], incluida la consecución de los hitos clave, lo que puede ayudar al equipo del encargo a ser proactivo en la identificación de la necesidad de efectuar oportunamente ajustes al plan de auditoría y a los recursos asignados; o
- facilitando la comunicación entre miembros del equipo del encargo, por ejemplo, coordinando acuerdos con auditores de componentes y con expertos del auditor.

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

A76. La NIGC 1 trata la importancia del compromiso de la firma de auditoría con la calidad a través de su cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente y la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas. La NIGC 1 también trata las responsabilidades de la firma de auditoría de planificar las necesidades de recursos y de obtener, destinar o asignar recursos de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. No obstante, en determinadas circunstancias, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden restringir los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. En tales circunstancias, esas restricciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo de conseguir la calidad en el encargo, incluida la de determinar que los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría son suficientes y adecuados para la realización del encargo de auditoría.

A77. La determinación por el socio del encargo de si se requieren recursos adicionales para el encargo depende de su juicio profesional y se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA y por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Como se describe en el apartado A11, en determinadas circunstancias, es posible que el socio del encargo determine que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico, incluido que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se requiere que el socio del encargo tome las medidas adecuadas, incluido comunicar esa información a las personas adecuadas de conformidad con los apartados 27 y 39(c). Por ejemplo, si un programa del software de auditoría proporcionado por la firma de auditoría no ha incorporado procedimientos de auditoría nuevos o revisados con respecto a normas sectoriales recientemente emitidas, la comunicación oportuna de esa información a la firma de auditoría le permite tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el software de manera inmediata o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir la nueva normativa en la realización del encargo de auditoría.

[39] NIA 300, apartado 9.

A78. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo de auditoría o si no se han asignado o puesto a disposición recursos alternativos, las actuaciones adecuadas pueden incluir:

- Cambiar el enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión (véase también el apartado A94).
- Discutir un aplazamiento de las fechas límite en las que se requiere el informe con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión si el socio del encargo no obtiene los recursos necesarios para el encargo de auditoría.
- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 25-28)

A79. *(Apartado suprimido).*

Realización del encargo

Graduación (Ref: Apartado 29)

A80. Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne la dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. No obstante, como parte de la responsabilidad global de socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría y de participar de modo suficiente y adecuado, se requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se realizan de conformidad con el apartado 30. En esas circunstancias, miembros del personal o del equipo del encargo, así como auditores de componentes, pueden proporcionar información al socio del encargo para permitirle realizar la determinación requerida en el apartado 30.

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

A81. Según la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y de la supervisión de los equipos de los encargos y la revisión de su trabajo. La NIGC 1 también requiere que esa dirección, supervisión y revisión se planifique y ejecute sobre la base de que el trabajo realizado por los miembros del equipo del encargo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia.

A82. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo son respuestas de la firma de auditoría que se implementan en los encargos, cuya naturaleza, momento de realización y extensión pueden ser adaptados posteriormente por el socio del encargo para gestionar la calidad del encargo de auditoría. En consecuencia, el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, tomando en consideración la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque incluirá, por lo

general, una combinación del cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respuestas específicas para el encargo.

A83. El enfoque en relación con la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo ayudan al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a concluir que ha participado de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de conformidad con el apartado 40.

A84. La discusión y comunicación continuas entre miembros del equipo del encargo permite a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia formular preguntas, de manera oportuna, a los miembros del equipo del encargo con más experiencia (incluido el socio del encargo) y permite una dirección, supervisión y revisión eficaces de conformidad con el apartado 30.

Dirección

A85. La dirección del equipo del encargo puede implicar informar a los miembros del equipo del encargo de sus responsabilidades, tales como:

- Contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo a través de su conducta personal, comunicación y actuaciones.
- Mantener una mente inquisitiva y permanecer alerta a sesgos inconscientes o conscientes del auditor cuando aplica el escepticismo profesional al obtener y al evaluar evidencia de auditoría (véase el apartado A36).
- Cumplir los requerimientos de ética aplicables.
- Las responsabilidades de los distintos socios cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Las responsabilidades de los distintos miembros del equipo del encargo de aplicar procedimientos de auditoría y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia de dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría planificados como se establece en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría.
- Hacer frente a las amenazas para alcanzar la calidad y las respuestas que se esperan del equipo del encargo. Por ejemplo, las limitaciones presupuestarias o las limitaciones de recursos no deberían tener como resultado la modificación por los miembros del equipo del encargo de procedimientos de auditoría planificados o que no se apliquen procedimientos de auditoría planificados.

Supervisión

A86. La supervisión puede incluir cuestiones como:

- El seguimiento del progreso del encargo, lo que comprende hacer el seguimiento de:
  - el progreso con respecto al plan de auditoría;
  - si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
  - si los recursos asignados son adecuados de manera continuada.

- Tomar medidas adecuadas para tratar cuestiones que surgen durante el encargo, incluido, por ejemplo, reasignar procedimientos de auditoría planificados a miembros del equipo del encargo con más experiencia cuando las cuestiones son más complejas que lo inicialmente previsto.
- Identificar las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia durante la realización del encargo de auditoría.
- Tutelar y proporcionar formación práctica para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresan reservas sin temor a represalias.

Revisión (Ref: NIA 315 pie 57)

A87. Revisar el trabajo del equipo del encargo sirve para fundamentar la conclusión de que se han aplicado los requerimientos de esta NIA.

A88. Revisar el trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar la opinión de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos de auditoría.

A89. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden contener requerimientos específicos relativos a:

- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de la documentación de auditoría;
- los distintos tipos de revisión que pueden ser adecuados en distintas situaciones (por ejemplo, revisión individual de cada papel de trabajo o de determinados papeles de trabajo); y
- los miembros del equipo del encargo que deben realizar los distintos tipos de revisión.

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

A90. Tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo documenta la fecha y la extensión de la revisión[40].

[40] NIA 230, apartado 9(c).

A91. La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación en etapas adecuadas durante todo el encargo de auditoría permite que las cuestiones significativas se hayan resuelto satisfactoriamente para el socio del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella. No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría. (Ref: NIA 300 pie 8)

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo: (Ref: NIA 600 pie 67, NIGC 2 pie 14)

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
  - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
  - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
  - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo; y
  - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de ésta.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 7 de la LAC y 16 del RLAC.

- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o una sección relativa a una «Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento».

> Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los "Aspectos más relevantes de la auditoría" que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

A93. El socio del encargo aplica su juicio profesional en la determinación de otras cuestiones a revisar, sobre la base, por ejemplo, de:

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

Naturaleza, momento de realización y extensión

A94. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se deben planificar y realizar de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, así como con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir:

- Que el trabajo que está previsto realizar en una fecha intermedia se deba dirigir, supervisar y revisar al mismo tiempo que se aplican los procedimientos en vez de al final del periodo, para que cualquier medida correctiva que resulte necesaria se pueda tomar de modo oportuno.
- Que determinadas cuestiones deban ser revisadas por el socio del encargo y la firma de auditoría pueda especificar las circunstancias o los encargos en los que se espera que se revisen esas cuestiones.

Graduación

A95. El enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión se puede adaptar dependiendo de, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área que se debe auditar. Por ejemplo, si el trabajo relacionado con el sistema de información está siendo realizado por el mismo miembro del equipo del encargo que en el periodo anterior y no se han producido cambios significativos en el sistema de información, la extensión y la frecuencia de la dirección y de la supervisión del miembro del equipo del encargo pueden ser menores y la revisión de los papeles de trabajo relacionados puede ser menos detallada.

- La complejidad del encargo de auditoría. Por ejemplo, si han ocurrido hechos significativos que hacen que el encargo de auditoría sea más complejo, la extensión y la frecuencia de la dirección y supervisión del miembro del equipo del encargo puede ser mayor y la revisión de los papeles de trabajo puede ser más detallada.
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, un mayor riesgo valorado de incorrección material puede requerir el correspondiente aumento de la extensión y de la frecuencia de la dirección y de la supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.
- La competencia y capacidad de cada miembro del equipo del encargo que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, miembros del equipo del encargo con menos experiencia pueden necesitar instrucciones más detalladas e interacciones más frecuentes o presenciales a medida que se realiza el trabajo.
- El modo en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado. Por ejemplo, en algunas circunstancias, es posible que las revisiones a distancia no sean eficaces para proporcionar la dirección necesaria y deban ser complementadas por interacciones presenciales.
- La estructura del equipo del encargo y la localización de los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, la dirección y la supervisión de las personas ubicadas en centros de prestación de servicios y la revisión de su trabajo pueden:
    - ser más formales y estructuradas que cuando los miembros del equipo del encargo están ubicados en la misma localización; o
    - utilizar TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo.

A96. La identificación de cambios en las circunstancias del encargo puede justificar una nueva evaluación del enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización o extensión de la dirección, supervisión y revisión. Por ejemplo, si el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros aumenta debido a una transacción compleja, es posible que el socio del encargo deba cambiar el nivel planificado de revisión del trabajo relacionado con la transacción.

A97. De conformidad con el apartado 30(b), se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo con más experiencia deja de estar disponible para participar en la supervisión y revisión del equipo del encargo, es posible que el socio del encargo tenga que incrementar la extensión de la supervisión y revisión de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Revisión de las comunicaciones a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras (Ref: Apartado 34)

A98. El socio del encargo aplica el juicio profesional en la determinación de las comunicaciones escritas que se deben revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, puede no ser necesario que el socio del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el transcurso normal de la auditoría.

Consultas (Ref: Apartado 35, NIA 620 pie 7)

A99. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y el modo en que las conclusiones acordadas se implementan. Las consultas pueden ser adecuadas o requeridas, por ejemplo, para:

- cuestiones que son complejas o poco familiares (por ejemplo, cuestiones relacionadas con una estimación contable con un alto grado de incertidumbre en la estimación);
- riesgos significativos;
- transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen poco usuales;
- limitaciones impuestas por la dirección; e
- incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias.

A100. Se puede lograr un proceso eficaz de consulta sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética y otras cuestiones dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de ella cuando las personas consultadas:

- Hayan sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tengan el conocimiento, rango jerárquico y la experiencia adecuados.

A101. Puede ser conveniente que el equipo del encargo, en el contexto de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando esta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad pertinentes.

A102. La necesidad de consultar fuera del equipo del encargo sobre una cuestión compleja o controvertida puede indicar que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría[41].

> Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente de aplicación a los aspectos más relevantes de la auditoría que se incluirán, en su caso, en el informe de auditoría de entidades que no sean de interés público en aplicación del contenido del apartado 9 a) de la NIA-ES 701.

Revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 36)

A103. La NIGC 1 contiene requerimientos de que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que traten las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC 2[42], y que requieran que se realice una revisión de la calidad del encargo para determinados tipos de encargos[43]. La NIGC 2 trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.

---

41 NIA 701, apartados 9 y A14.
42 NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos.*
43 NIGC 1, apartado 34(f).

Finalización de la revisión de la calidad del encargo antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 36(d))

A104. La NIA 700 (Revisada) requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar su opinión de auditoría sobre los estados financieros[44]. Si fuera aplicable al encargo de auditoría, la NIGC 2 y esta NIA requieren que se impida al socio del encargo fechar el informe del encargo hasta no haber recibido la notificación del revisor de la calidad del encargo de que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. Por ejemplo, si el revisor de la calidad del encargo ha comunicado al socio del encargo dudas acerca de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo o que las conclusiones alcanzadas por este no eran adecuadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no ha finalizado[45].

A105. Una revisión de la calidad del encargo realizada de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo de auditoría puede ayudar al equipo del encargo a resolver con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de la calidad del encargo las cuestiones que surjan en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A106. Una comunicación frecuente entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo durante todo el encargo de auditoría puede contribuir a facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Además de discutir las cuestiones significativas con el revisor de la calidad del encargo, el socio del encargo puede asignar la responsabilidad de coordinar los requerimientos del revisor de la calidad del encargo a otro miembro del equipo del encargo.

Diferencias de opinión (Ref: Apartados 37-38)

A107. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las diferencias de opinión que se pueden originar dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. La NIGC 1 también requiere que las diferencias de opinión se pongan en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelvan.

A108. En algunas circunstancias, el socio del encargo puede no estar satisfecho con la resolución de la diferencia de opinión. En dichas circunstancias, las medidas adecuadas del socio del encargo pueden incluir, por ejemplo:

- obtener asesoramiento jurídico; o
- renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

Seguimiento y corrección (Ref: Apartado 39)

A109. La NIGC 1 establece requerimientos para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría comunique a los equipos de los encargos información acerca del proceso de seguimiento y corrección para permitirles tomar medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades de

[44] NIA 700 (Revisada), apartado 49.
[45] NIGC 2, apartado 26.

inmediato[46]. Además, la información proporcionada a los miembros del equipo del encargo puede ser utilizada por la firma de auditoría en su proceso de seguimiento y corrección, y la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional durante la realización de la auditoría puede ayudar a los miembros del equipo del encargo a mantenerse alerta a información que pueda ser relevante para ese proceso.

A110. La información proporcionada por la firma de auditoría puede ser relevante para el encargo de auditoría cuando, por ejemplo, se refiere a hallazgos en otro encargo realizado por el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, hallazgos realizados por la oficina de la firma de auditoría local o resultados de inspecciones de anteriores auditorías de la entidad.

A111. Al considerar la información comunicada por la firma de auditoría a través de su proceso de seguimiento y corrección y cómo puede afectar al encargo de auditoría, el socio del encargo puede considerar las medidas correctoras diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar deficiencias identificadas y, en la medida en que sea relevante dada la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlas al equipo del encargo. El socio del encargo puede también considerar si son necesarias medidas correctoras adicionales en el encargo. Por ejemplo, el socio del encargo puede determinar que:

- se requiere un experto del auditor; o
- que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan ser reforzadas en un área de la auditoría en la que se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta a la calidad de la auditoría (por ejemplo, si está relacionada con un recurso tecnológico que el equipo del encargo no ha utilizado) es posible que no se requieran medidas adicionales.

A112. Una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría no indica necesariamente que un determinado encargo de auditoría no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe de auditoría no sea adecuado en las circunstancias.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad (Ref: Apartado 40)

A113. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate el conocimiento y cumplimiento por el equipo del encargo de sus responsabilidades en relación con el encargo. La NIGC 1 también requiere que el objetivo de calidad incluya la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

A114. Las consideraciones relevantes al tratar el apartado 40 incluyen determinar el modo en que el socio del encargo ha cumplido los requerimientos de esta NIA, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y el modo en que la documentación de auditoría evidencia la participación del socio del encargo durante todo el encargo, como se describe en el apartado A118.

A115. Algunos indicadores de que el socio del encargo puede no haber participado de manera suficiente y adecuada incluyen, por ejemplo:

[46] NIGC 1, apartado 47.

- Falta de revisión oportuna por el socio del encargo de la planificación del encargo de auditoría, incluida la revisión de las valoraciones de los riesgos de incorrección material y el diseño de las respuestas a esos riesgos.
- Evidencia de que aquellos a los que se han asignado tareas, actuaciones o procedimientos no han sido adecuadamente informados de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, del alcance del trabajo que se les ha asignado ni de los objetivos de este, y de que no se les han proporcionado otras instrucciones necesarias e información relevante.
- Una falta de evidencia de la dirección y de la supervisión de los demás miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo, por el socio del encargo.

A116. Si la participación del socio del encargo no proporciona las bases para determinar que los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas son adecuados, el socio del encargo no podrá realizar la determinación requerida en el apartado 40. Además de tener en cuenta las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que pueden establecer las medidas requeridas que se deben tomar en dichas circunstancias, algunas medidas adecuadas que puede tomar el socio del encargo incluyen, por ejemplo:

- actualizar y modificar el plan de auditoría;
- evaluar de nuevo el enfoque planificado en relación con la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para incrementar la participación del socio del encargo; o
- consultar con el personal al que se ha asignado la responsabilidad operativa del aspecto relevante del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 41)

A117. De conformidad con la NIA 230[47], la documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

A118. La documentación de la realización de los requerimientos de esta NIA, incluido evidenciar la participación del socio del encargo y la determinación que debe realizar de conformidad con el apartado 40, se puede lograr de distintos modos según la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo: (Ref: NIGC 2 pie 21)

- la dirección del equipo del encargo se puede documentar mediante la firma del plan de auditoría y de las actividades de gestión de proyectos;
- las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y eficacia de las comunicaciones del socio del encargo y de otras actuaciones con respecto a la cultura y a los comportamientos esperados que reflejan el compromiso de la firma con la calidad;
- las agendas de discusiones entre el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su caso, el revisor de la calidad del encargo, y las correspondientes firmas y registros del tiempo que el socio del encargo ha empleado en el encargo,

[47] NIA 230, apartado A7.

pueden proporcionar evidencia de la participación del socio del encargo durante todo el encargo de auditoría y de su supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o

- las firmas del socio del encargo y de otros miembros del equipo del encargo proporcionan evidencia de que los papeles de trabajo han sido revisados.

A119. Al tratar las circunstancias que pueden poner en riesgo alcanzar la calidad del encargo de auditoría, la aplicación del escepticismo profesional, y la documentación del auditor al respecto, pueden ser importantes. Por ejemplo, si el socio del encargo obtiene información que podría haber llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo (véase el apartado 24), la documentación puede incluir explicaciones del modo en que el equipo del encargo trató la circunstancia.

A120. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales que impliquen cuestiones complejas o controvertidas contribuye al conocimiento de:

- la naturaleza y el alcance de la cuestión objeto de consulta; y
- los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230
DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA
(NIA-ES 230)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 600 pie 2, NIA 610 pie 11)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Preparación oportuna de la documentación de auditoría	7
Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida	8-13
Compilación del archivo final de auditoría	14-16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Preparación oportuna de la documentación de auditoría	A1
Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida	A2-A20
Compilación del archivo final de auditoría	A21-A24
Anexo: Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 230, *Documentación de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. En el Anexo se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales sobre documentación. (Ref: NIA 600 pie 33)

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

2. La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona:

   (a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor[1]; y

   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:

   - Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
   - Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220 (Revisada)[2].
   - Permitir al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo.
   - Mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras.
   - Permitir realizar revisiones de la calidad de los encargos[3], otros tipos de revisiones de los encargos[4] y las actividades de seguimiento según el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
   - Permitir realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido).*

---

1 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 11.

2 NIA 220(Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartados 29-34.

3 Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*.

4 NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado A135.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

5. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

   (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y

   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Definiciones

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

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

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

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

      (i) los procesos de auditoría;

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

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

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

Requerimientos

Preparación oportuna de la documentación de auditoría

7. El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref: Apartado A1)

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref: NIA 240 pie 13, NIA 250 pie 8, NIA 260 pie 2, NIA 300 pie 7, NIA 315 pie 13, NIA 320 pie 5, NIA 330 pie 2, NIA 450 pie 5, NIA 550 pie 14, NIA 701 pie 6, NIA 720 pie 4)

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref: Apartados A2-A5, A16-A17, NIA 200 pie 17, NIA 220 pie 11, NIA 315 pie 68, NIA 540 pie 30, NIA 600 pie 32)

   (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartados A6-A7)

   (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y

   (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: Apartados A8-A11, NIA 200 pie 4, NIA 220 pie 8, NIA 540 pie 72, NIA 580 pie 8, NIGC 2 pie 13)

9. Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de: (Ref: NIA 600 pie 33)

   (a) las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref: Apartado A12)

   (b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y

   (c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref: Apartado A13, NIA 220 pie 39)

10. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref: Apartado A14, NIA 580 pie 8)

11. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. (Ref: Apartado A15, NIA 500 pie 25)

Inaplicación de un requerimiento

12. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref: Apartados A18-A19, NIA 200 pie 32)

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría

13. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará: (Ref: Apartado A20)

(a) las circunstancias observadas;

(b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y

(c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

Compilación del archivo final de auditoría

A efectos de la aplicación práctica de los apartados 14 a 16, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.2 y 30 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

14. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartados A21-A22, NIA 265 pie 7)

15. Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A23)

16. En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 13, cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará: (Ref: Apartado A24)

(a) los motivos específicos para hacerlas; y

(b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Preparación oportuna de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 7)

A1. La preparación oportuna de documentación de auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 8)

A2. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Los riesgos identificados de incorrección material.
- La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.

- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
- La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.

A3. La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- Programas de auditoría.
- Análisis.
- Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
- Resúmenes de cuestiones significativas.
- Cartas de confirmación y de manifestaciones.
- Listados de comprobaciones.
- Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, de acuerdos y contratos específicos y significativos) como parte de la documentación de auditoría. La documentación de auditoría, sin embargo, no es sustitutiva de los registros contables de la entidad.

A4. No es necesario que el auditor incluya en la documentación de auditoría borradores reemplazados de papeles de trabajo o de estados financieros, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo, y duplicados de documentos.

A5. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí mismas, no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado por el auditor o de las conclusiones alcanzadas por éste, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref: Apartado 8(a), NIA 315 pie 13)

A6. En principio, el cumplimiento de los requerimientos de la presente NIA supondrá que la documentación de auditoría sea suficiente y adecuada en función de las circunstancias. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de esta NIA en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Por otra parte, la ausencia de un requerimiento de documentación en una determinada NIA no significa que no haya que preparar documentación como consecuencia del cumplimiento de dicha NIA. (Ref: NIA 220 pie 11, NIA 240 pie 13, NIA 250 pie 8, NIA 260 pie 2, NIA 300 pie 7, NIA 320 pie 5, NIA 330 pie 2, NIA 450 pie 5, NIA 540 pie 30, NIA 550 pie 14, NIA 600 pie 33, NIA 701 pie 6)

A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los

documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo: (Ref: NIA 220 pie 46, NIA 315 pie 67, NIA 540 pie 30)

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.
- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
    - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
    - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad de la dirección y supervisión del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo[5]. Esto puede incluir documentación que proporciona evidencia de la participación del socio del encargo suficiente y adecuada en la auditoría, tal como su participación en discusiones del equipo del encargo.

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref: Apartado 8(c))

A8. Juzgar la significatividad de una cuestión requiere un análisis objetivo de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas cabe señalar: (Ref: NIA 550 pie 29)

- Las cuestiones que dan lugar a riesgos significativos (como se definen en la NIA 315 (Revisada 2019)[6]).
- Los resultados de los procedimientos de auditoría que indiquen: (a) que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, o (b) la necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de incorrección material realizada por el auditor y las respuestas de éste a dichos riesgos.
- Las circunstancias que ocasionen al auditor dificultades significativas para la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios.

---

5 NIA 220 (Revisada), apartado 29.

6 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 12(l).

- Los hallazgos que pudieran dar lugar a una opinión de auditoría modificada o a la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.

A9. Un factor importante para la determinación de la estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría sobre cuestiones significativas es el grado en que se ha aplicado el juicio profesional en la realización del trabajo y en la evaluación de los resultados. La documentación de los juicios profesionales, cuando sean significativos, sirve para explicar las conclusiones del auditor y para reforzar la calidad del juicio. Dichas cuestiones son de especial interés para los responsables de la revisión de la documentación de auditoría, incluidos aquellos que, al realizar auditorías posteriores, revisen cuestiones significativas para auditorías futuras (por ejemplo, cuando realicen una revisión retrospectiva de las estimaciones contables).

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos: (Ref: NIA 540 pie 30)

- Las bases para las conclusiones del auditor cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección.
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701[7], la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

  De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC y en la NIA-ES 701, en el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente es obligatorio tener en cuenta a los efectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría las circunstancias referidas en el apartado 9(a) de la mencionada NIA-ES, y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras (b) y (c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA-ES 701 deberán aplicarse en su totalidad.

A11. El auditor puede considerar útil preparar y mantener como parte de la documentación de auditoría un resumen (a veces conocido como memorando final) que describa las cuestiones significativas identificadas durante la realización de la auditoría y el modo en que se trataron, o que incluya referencias a otra documentación relevante de soporte de

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

la auditoría que proporcione dicha información. Dicho resumen puede facilitar revisiones e inspecciones eficaces y eficientes de la documentación de auditoría, en especial en el caso de auditorías grandes y complejas. Además, la preparación de dicho resumen puede facilitar la consideración por el auditor de las cuestiones significativas. También puede ayudar al auditor a considerar si, a la vista de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas, existe algún objetivo individual de las NIA que sea pertinente y que no pueda alcanzar, lo que le impediría cumplir los objetivos globales del auditor.

Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado así como del revisor (Ref: Apartado 9)

A12. Dejar constancia de las características identificativas sirve para distintos propósitos. Por ejemplo, permite al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo y facilita la investigación de las excepciones o incongruencias. Las características identificativas varían según la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o cuestión sobre la que se han realizado pruebas. Por ejemplo:

- Para una prueba de detalle de las órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para su comprobación por fechas y números de orden de compra exclusivos.
- Para un procedimiento que requiera la selección o revisión de todas las partidas que superen un determinado importe especificado en una población dada, el auditor puede dejar constancia del alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todos los asientos que superen un determinado importe en el libro diario).
- Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados dejando constancia del origen, el punto de partida y el intervalo de muestreo (por ejemplo, una muestra sistemática de albaranes de salida seleccionada del registro general de salidas que cubra el periodo de 1 de abril a 30 de septiembre, comenzando por el albarán número 12345 y seleccionando uno de cada 125 albaranes).
- Para un procedimiento que requiera realizar indagaciones entre determinado personal de la entidad, el auditor puede dejar constancia de las fechas de realización de las indagaciones y de los nombres y puestos ocupados por dicho personal.
- Para un procedimiento de observación, el auditor puede dejar constancia del proceso o cuestión objeto de observación, las correspondientes personas, sus respectivas responsabilidades, y la fecha y el modo en que se realizó la observación.

A13. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la revisión de la documentación de auditoría[8]. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién revisó dicho trabajo, y la fecha de la revisión.

Documentación de las discusiones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, sobre cuestiones significativas (Ref: Apartado 10)

A14. La documentación no se limita a los registros preparados por el auditor, sino que puede incluir otros registros adecuados tales como actas de reuniones preparadas por el

[8] NIA 220 (Revisada), apartados 29-34.

personal de la entidad y aprobadas por el auditor. Otras personas con las cuales el auditor puede discutir cuestiones significativas pueden incluir a otro personal de la entidad, y terceros, tales como personas que proporcionen asesoramiento profesional a la entidad.

Documentación sobre el modo en que se han tratado las incongruencias (Ref: Apartado 11)

A15. El requerimiento de documentar el modo en que el auditor ha tratado las incongruencias en la información no implica que el auditor deba conservar documentación que sea incorrecta o haya sido reemplazada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref. Apartado 8)

A16. La documentación de auditoría para una auditoría de una entidad de pequeña dimensión es generalmente menos extensa que la de una auditoría de una entidad de gran dimensión. Asimismo, en el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el socio del encargo cumplirá el requerimiento fundamental del apartado 8 de preparar documentación de auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros, con fines de regulación u otros.

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable, y de su sistema de control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320[9], los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría, y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 12)

A18. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. Por consiguiente, salvo en circunstancias excepcionales, las NIA exigen el cumplimiento de cada requerimiento que sea aplicable en función de las circunstancias de la auditoría.

A19. El requerimiento de documentación sólo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable[10] únicamente en los casos en los que:

(a) la NIA en su totalidad no sea aplicable (por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, no es aplicable la NIA 610 (Revisada 2013)[11]; o

(b) el requerimiento incluya una condición y la condición no concurra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una opinión modificada en caso de imposibilidad de

[9] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.
[10] NIA 200, apartado 22.
[11] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría[12]. Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría se revisan de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220 (Revisada)[13].

Compilación del archivo final de auditoría (Ref: Apartado 14-16)

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 a 16 de esta Norma.

A21. La NIGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de auditoría establezcan un objetivo de calidad que trate la compilación oportuna de la documentación del encargo después de la fecha de los informes de los encargos[14]. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría[15]. (Ref: NIA 265 pie 8)

A22. La finalización de la compilación del archivo final de auditoría después de la fecha del informe de auditoría es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos de auditoría o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, pueden hacerse cambios en la documentación de auditoría durante el proceso final de compilación, si son de naturaleza administrativa. Ejemplos de dichos cambios incluyen:

- La eliminación o descarte de documentación reemplazada.
- La clasificación y ordenación de los papeles de trabajo, el añadido de referencias entre ellos.
- El cierre de los listados de comprobaciones finalizados, relacionados con el proceso de compilación del archivo.
- La documentación de la evidencia de auditoría que el auditor haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de auditoría.

A23. La NIGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan sistemas de gestión de la calidad para establecer un objetivo de calidad que trate el adecuado mantenimiento y conservación de la documentación de los encargos para cumplir las necesidades de la firma de auditoría y las disposiciones legales, reglamentarias y los requerimientos de ética o las normas profesionales aplicables[16]. El plazo de conservación para encargos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o,

[12] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.
[13] NIA 220 (Revisada), apartados 29-34.
[14] NIGC 1, apartado 31(f).
[15] NIGC 1, apartado A83.
[16] NIGC 1, apartado 31(f).

cuando sea aplicable, de la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo, si ésta es posterior[17].

A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede encontrar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de completarse la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios recibidos durante las actividades de seguimiento o por inspecciones externas.

[17] NIGC 1, apartado A85.

Anexo

(Ref: Apartado 1, NIA 600 pie 33)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

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

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 10-12.
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 41.
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 45-48.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 30.
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 24.
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 12.
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 38.
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 28-30.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 15.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar,* apartado 39.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 28.
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 59.
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 36-37.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 25.
- 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*, apartados 57-60.
- NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*, apartados 28-30.

Respecto a otros requerimientos específicos de documentación de auditoría deberá tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 7, 13, 15 y 70.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240

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

(NIA-ES 240)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 220 pie 32, NIA 315 pie 7, NIA 550 pie 3 y 25, NIA 610 pie 24, NIA 805 pie 22)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Características del fraude	2-3
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Escepticismo profesional	13-15
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	16
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	17-25
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	26-28
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	29-34
Evaluación de la evidencia de auditoría	35-38
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	39
Manifestaciones escritas	40
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	41-43
Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad	44
Documentación	45-48
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Características del fraude	A1-A5
Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude	A6-A7
Escepticismo profesional	A8-A10

Discusión entre los miembros del equipo del encargo A11-A12

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas A13-A28

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude A29-A33

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude A34-A49

Evaluación de la evidencia de auditoría A50-A54

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo A55-A58

Manifestaciones escritas A59-A60

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad..... A61-A66

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad A67-A69

Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude

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

Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

---

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

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)[1] y la NIA 330[2] en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: NIA 600 pie 42)

Características del fraude

2. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.

3. Aunque "fraude" es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal. (Ref: Apartados A1-A7)

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

4. Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

Responsabilidad del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA[3].

---

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

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

3 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y desarrollo de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A53-A54.

6. Como se indica en la NIA 200[4], los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los controles diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

8. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente y otras NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A6)

   (a) responder al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta al incumplimiento y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;

   (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo) y

[4] NIA 200, apartado A53.

(c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido)*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:

(a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;

(b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y

(c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: (Ref: NIA 315 pie 15)

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

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

Requerimientos

Escepticismo profesional

13. De conformidad con la NIA 200[5], el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A8-A9)

14. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartado A10, NIA 200 pie 15, NIA 500 pie 17)

15. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias. (Ref: NIA 300 pie 11)

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

16. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión[6]. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A11-A12, NIA 315 pie 27, NIA 550 pie 8, NIA 600 pie 72)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

17. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, como se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 18-25 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: NIA 550 pie 7)

La dirección y otras personas de la entidad

18. El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:

    (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones; (Ref: Apartados A13-A14)

    (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones,

[5] NIA 200, apartado 15.
[6] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17-18.

saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref: Apartado A15)

(c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y

(d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.

19. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que la afecten. (Ref: Apartados A16-A18, NIA 315 pie 37, NIA 315 Anexo 4 pie 2)

20. Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre las personas apropiadas de la función con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (Ref: Apartado A19)

Responsables del gobierno de la entidad

21. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección[7], el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como de los controles que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref: Apartados A20-A22)

22. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección.

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

23. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

Otra información

24. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A23)

Evaluación de factores de riesgo de fraude

25. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A24-A28, NIA 505 pie 15, 19 y 21, NIA 550 pie 4)

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

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

26. De conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar[8]. (Ref: NIA 315 pie 59, NIA 600 pie 79)

27. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 48 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A29-A31, Glosario pie 16, NIA 315 pie 12, NIA 701 pie 25)

28. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor identificará los controles de la entidad que responden a dichos riesgos, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados[9]. (Ref: Apartados A32-A33, NIA 315 pie 42)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

29. De conformidad con la NIA 330, el auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros[10]. (Ref: Apartado A34)

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

    (a) asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude; (Ref: Apartados A35-A36)

    (b) evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e

    (c) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref: Apartado A37, NIA 600 pie 85)

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

31. De conformidad con la NIA 330, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28.
[9] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26 (a)(i) y 26 (d).
[10] NIA 330, apartado 5.

valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones[11]. (Ref: Apartados A38-A41, NIA 600 pie 79)

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

32. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo. (Ref: NIA 550 pie 23, NIA 701 pie 26)

33. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:

    (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:

        (i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;

        (ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y

        (iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: Apartados A42-A45)

    (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor: (Ref: NIA 540 pie 61)

        (i) evaluará si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y

        (ii) llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior. (Ref: Apartados A46-A48, NIA 540 pie 41)

    (c) En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el

[11] NIA 330, apartado 6.

fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref: Apartado A49, NIA 550 pie 11)

34. El auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados específicamente más arriba (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos del apartado 33).

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado A50)

35. El auditor evaluará si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente. (Ref: Apartado A51)

36. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada. (Ref: Apartado A52, NIA 450 pie 15, NIA 505 pie 22)

37. Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicada la dirección (en especial, los miembros de la alta dirección), volverá a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados. Al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, el auditor tendrá también en cuenta si las circunstancias o las condiciones existentes indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión. (Ref: Apartado A53)

38. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones que este hecho tiene para la auditoría. (Ref: Apartado A54)

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

39. Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:

    (a) determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;

    (b) considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y

    (c) si el auditor renuncia:

(i) discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad la renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia; y

(ii) determinará si existe algún requerimiento profesional o legal que exija que el auditor informe de su renuncia al encargo, y de las razones para renunciar, a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartados A55-A58)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Manifestaciones escritas

40. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:

(a) reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.

(b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;

(c) han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados:

(i) la dirección;

(ii) empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u

(iii) otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y

(d) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (Ref: Apartados A59-A60)

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: NIA 600 pie 91)

41. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref: Apartados A61-A62)

42. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, si el auditor identifica un fraude, o tiene indicios de que puede existir un fraude en el que participen: (Ref: NIA 265 pie 10)

(a) la dirección;

(b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; u

(c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros,

el auditor se comunicará acerca de estas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, se comunicará acerca de estas sospechas con los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Dichas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref: Apartados A61, A63-A65)

43. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad. (Ref: Apartados A61, A66)

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad

44. Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref: Apartados A67-A69, NIA 200 pie 2)

    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

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

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

Documentación

45. En relación con la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material requerida por la NIA 315 (Revisada 2019)[12], el auditor incluirá en la documentación de auditoría evidencia de[13]:

    (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;

    (b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones; y

    (c) los controles identificados en el componente de actividades de control que responden a riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude.

46. El auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material que exige la NIA 330[14]:

    (a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y

---

12 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38.

13 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

14 NIA 330, apartado 28.

(b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.

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

48. Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude (Ref: Apartado 3)

A1. El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto. Por ejemplo: (Ref: NIA 450 pie 8)

- Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos financieros pueden ser significativas para la dirección. Del mismo modo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.
- La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que el control interno puede eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque conoce deficiencias específicas en el control interno.
- Las personas pueden llegar a racionalizar la comisión de un acto fraudulento. Algunas personas tienen una actitud, un carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto de forma consciente e intencionada. Sin embargo, incluso personas que en otra situación serían honestas pueden cometer fraude en un entorno que ejerza suficiente presión sobre ellas.

A2. La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. Esto puede ser consecuencia de intentos de la dirección de manipular los resultados para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad. Dicha manipulación de los resultados puede empezar por acciones pequeñas o indebidos ajustes de las hipótesis y cambios en los juicios de la dirección. Los elementos de presión y los incentivos pueden llevar a que estas acciones aumenten hasta el punto de dar lugar a información financiera fraudulenta. Una situación así puede producirse cuando la dirección, debido a las presiones a las que está sometida para cumplir las expectativas del mercado, o al deseo de maximizar una remuneración basada en resultados, adopta, de forma intencionada, posturas que dan lugar a información financiera fraudulenta

mediante la introducción de incorrecciones materiales en los estados financieros. En algunas entidades, la dirección puede estar motivada para infravalorar los resultados en una cantidad material a fin de minimizar los impuestos, o sobrevalorarlos con el objetivo de obtener financiación bancaria.

A3. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

- La manipulación, la falsificación o la alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.
- El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
- La aplicación intencionadamente errónea de principios contables relativos a cantidades, a la clasificación, a la forma de presentación o la revelación de la información.

A4. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la dirección eluda controles que, por lo demás, operan eficazmente. La dirección puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización intencionada de técnicas como las siguientes: (Ref: NIA 550 pie 23)

- Registrando asientos ficticios en el libro diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un periodo contable, con el fin de manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Omitiendo, presentando de manera confusa o revelando con incorrecciones la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- Ocultando hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
- Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones significativas e inusuales.

A5. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada, al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. La apropiación indebida de activos puede lograrse de diversas formas, entre otras:

- Mediante una malversación de ingresos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Por medio de la sustracción de activos físicos o de propiedad intelectual (por ejemplo, sustracción de existencias para uso personal o para su venta; sustracción de material

de desecho para su reventa; colusión con la competencia al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).

- Haciendo que una entidad pague por bienes o servicios que no ha recibido (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, pago por los proveedores de comisiones ilegales a los agentes de compras de la entidad a cambio de sobrevalorar los precios, pagos a empleados ficticios).
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte vinculada).

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

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 9)

A6. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. *(Frase suprimida)*[15].

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. *(Apartado suprimido).*

Escepticismo profesional (Ref: Apartados 13-15)

A8. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y 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.

A9. Aunque no cabe esperar que el auditor no tenga en cuenta su experiencia pasada sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que puede haberse producido un cambio en las circunstancias.

A10. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación[16]. Sin embargo, cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, posibles procedimientos para investigarlo con más detalle pueden ser:

- La confirmación directa con terceros.

---

15 *(Nota al pie suprimida).*

16 NIA 200, apartado A52.

- La utilización de un experto para que valore la autenticidad del documento.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 16)

A11. La discusión con el equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia compartan sus conocimientos sobre el modo en que los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude, y las partidas a las que ello afecta.
- Permite al auditor determinar una respuesta adecuada a dicha exposición y decidir los miembros del equipo del encargo que aplicarán determinados procedimientos de auditoría.
- Permite al auditor determinar el modo en que se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre los miembros del equipo del encargo, así como la forma en la que se ha de tratar cualquier denuncia de fraude que pueda llegar a conocimiento del auditor.

A12. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del encargo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad (incluidos cada uno de los estados y la información a revelar) pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
- La consideración del riesgo de que la dirección pueda intentar presentar la información a revelar de un modo que pueda confundir en la comprensión de las cuestiones que se revelan (por ejemplo, incluyendo demasiada información no material o utilizando una terminología poco clara o ambigua).
- La consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad y que puedan suponer un incentivo o elemento de presión sobre la dirección u otras personas para cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de perpetrarlo y sean indicativos de una cultura o un entorno que permite a la dirección o a otras personas racionalizar la comisión de fraude.
- La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración de cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo.
- La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.

- La consideración de los tipos de circunstancias que, si concurriesen, podrían ser indicativas de la posibilidad de fraude.
- La consideración del modo en que se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- La consideración de los procedimientos de auditoría que se podrían seleccionar para responder a la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude, y si determinados procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- La consideración de cualquier denuncia de fraude de la que tenga conocimiento el auditor.
- La consideración del riesgo de que la dirección eluda los controles.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Indagaciones ante la dirección

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref: Apartado 18 (a))

A13. La dirección asume la responsabilidad del control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es adecuado que el auditor realice indagaciones ante la dirección sobre la valoración que la propia dirección hace del riesgo de fraude, así como de los controles que se han establecido para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración por parte de la dirección de dicho riesgo y de los controles pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, es posible que la dirección realice valoraciones detalladas con una periodicidad anual o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, la valoración por la dirección puede ser menos formal y menos frecuente. La naturaleza, la extensión y la frecuencia de la valoración realizada por la dirección son relevantes para que el auditor tenga conocimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la dirección no haya realizado una valoración del riesgo de fraude puede ser indicativo, en algunas circunstancias, de la escasa importancia que la dirección concede al control interno.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A14. En algunas entidades, especialmente en las de pequeña dimensión, la valoración por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados.

Proceso seguido por la dirección para identificar y responder al riesgo de fraude (Ref: Apartado 18 (b))

A15. En entidades con varias ubicaciones, los procesos establecidos por la dirección pueden comprender el seguimiento, a distintos niveles, de las distintas ubicaciones operativas, o los distintos segmentos de negocio. La dirección también puede haber identificado determinadas ubicaciones o segmentos de negocio en los que sea más probable que exista riesgo de fraude.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 19)

A16. Las indagaciones del auditor ante la dirección pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de que existan, en los estados financieros, incorrecciones materiales

derivadas de fraudes cometidos por los empleados. Sin embargo, es probable que dichas indagaciones no proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraudes cometidos por la dirección. La indagación entre otras personas de la entidad puede dar a dichas personas la oportunidad de transmitir al auditor información que, de otro modo, no sería transmitida.

A17. Ejemplos de otras personas de la entidad entre las que el auditor puede realizar directamente indagaciones sobre la existencia o la sospecha de fraude son, entre otros:

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

A18. La dirección, con frecuencia, está en situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con otra información.

Indagaciones ante los auditores internos (Ref: Apartado 20)

A19. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna[17]. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función, como, por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, la función de auditoría interna haya aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 21)

A20. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y de los controles que responden a esos riesgos. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que

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

corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes[18].

A21. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles que responden a los riesgos de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A22. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Este puede ser el caso de una entidad de pequeña dimensión en la que un único propietario dirige la entidad y ninguna otra persona ejerce funciones de gobierno. En esos casos, el auditor, por lo general, no toma ninguna medida al respecto porque no existe supervisión separada de la dirección.

Consideración de otra información (Ref: Apartado 24)

A23. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref: Apartado 25, Glosario pie 7, NIA 315 pie 11, NIA 315 Anexo 2 pie 1)

A24. El hecho de que el fraude generalmente se oculte puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometer fraude, o que proporcionen una oportunidad para cometerlo (factores de riesgo de fraude). Por ejemplo:

- la necesidad de satisfacer las expectativas de terceros para obtener fondos propios adicionales puede suponer una presión para cometer fraude.
- la concesión de primas significativas si se alcanzan objetivos de beneficios poco realistas puede suponer un incentivo para cometer fraude; y
- un entorno de control que no sea eficaz puede suponer una oportunidad para cometer fraude.

A25. No es fácil clasificar los factores de riesgo de fraude por orden de importancia. La significatividad de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de dichos factores estarán presentes en entidades en las que las circunstancias concretas no

[18] Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

presentan riesgos de incorrección material. Por consiguiente, la determinación de si existe un factor de riesgo de fraude y de si debe tenerse en cuenta al valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude exige la aplicación del juicio profesional.

A26. En el Anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o presiones para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen el sesgo intencionado de la dirección son, en la medida en la que afectan al riesgo inherente, factores de riesgo inherente[19]. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento requerido del entorno de control de la entidad[20]. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

A27. Las características en cuanto a la dimensión, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude relevantes. Por ejemplo, en el caso de una entidad de gran dimensión, puede haber factores que, generalmente, limitan las conductas improcedentes de la dirección, tales como:

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

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

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A28. En el caso de una entidad de pequeña dimensión, es posible que ninguna o sólo algunas de las anteriores consideraciones sean aplicables, o que sean menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de

[19] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f).
[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una entidad de pequeña dimensión no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia en el control interno, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles. (Ref: NIA 315 pie 40)

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

Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref: Apartado 27)

A29. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.

A30. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir elementos de presión o incentivos para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de los beneficios. De igual modo, por ejemplo, puede haber mayor riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en entidades que generan una parte sustancial de sus ingresos ordinarios a través de ventas en efectivo.

A31. La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref: Apartado 28)

A32. La dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir[21]. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha consideración, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

A33. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. En

[21] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3, apartado 24.

la identificación de los controles que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida de la identificación de esos controles, y de la evaluación de su diseño, y de la determinación de si han sido implementados también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude. (Ref: NIA 315 pie 42)

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales (Ref: Apartado 29)

A34. La determinación de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, generalmente, incluye considerar el modo en que la realización de la auditoría en su conjunto puede reflejar un escepticismo profesional acentuado, por ejemplo, mediante:

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones consideradas materiales.

También implica hacer consideraciones más generales adicionalmente a los procedimientos específicos previstos; dichas consideraciones comprenden las cuestiones enumeradas en el apartado 30 que se comentan a continuación.

Asignación y supervisión del personal (Ref: Apartado 30(a))

A35. El auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude mediante, por ejemplo, la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información, o asignando al encargo personas más experimentadas.

A36. El alcance de la supervisión refleja la valoración por parte del auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo del encargo que realizan el trabajo.

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 30 (c))

A37. Es importante incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicarse, ya que las personas de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados en los encargos pueden estar más capacitadas para ocultar la información financiera fraudulenta. Esto puede conseguirse, por ejemplo, mediante:

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

- La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref: Apartado 31)

A38. Las respuestas del auditor frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones pueden incluir el cambio de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría de la siguiente forma: (Ref: NIA 505 pie 10)

- Es posible que sea necesario cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar a fin de obtener evidencia de auditoría que sea más fiable y relevante, o para obtener información adicional que la corrobore. Esto puede afectar tanto al tipo de procedimientos de auditoría que se van a aplicar como a la combinación de ellos. Por ejemplo:
- Puede adquirir más importancia la observación o inspección física de determinados activos, o el auditor puede decidir utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para obtener más evidencia sobre los datos registrados en cuentas significativas o en archivos electrónicos de transacciones.
- El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información adicional que corrobore lo anterior. Por ejemplo, si el auditor detecta que la dirección sufre presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que la dirección esté sobrevalorando las ventas mediante acuerdos de ventas que contengan términos que no permiten el reconocimiento de ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, prever confirmaciones externas no sólo para confirmar los saldos pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, entre ellos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor podría considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas entre el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.
- Puede ser necesario modificar el momento de realización de los procedimientos sustantivos. El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, hace frente de mejor manera a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude. El auditor puede concluir que, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, dado que una incorrección intencionada – por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos – puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede decidir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan tenido lugar con anterioridad o durante todo el periodo.
- La extensión de los procedimientos aplicados refleja la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo, puede resultar adecuado aumentar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos con mayor grado de detalle. Asimismo, las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden permitir la realización de pruebas más exhaustivas de transacciones electrónicas y

archivos contables. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

A39. Si el auditor identifica un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecta a la cantidad de existencias, el examen de los registros de las existencias de la entidad puede ayudar a identificar las ubicaciones o las partidas que requieren una atención específica durante el recuento físico de existencias, o después de éste. Dicha revisión puede llevar a la decisión de observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso, o a realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en una misma fecha.

A40. Puede ocurrir que el auditor identifique un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecte a varias cuentas y afirmaciones. Estas pueden referirse a la valoración de activos, las estimaciones relacionadas con transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones o enajenaciones de un segmento del negocio) y otras obligaciones significativas devengadas (como pensiones y otras obligaciones de pago por jubilación, u obligaciones relativas a daños medioambientales). El riesgo también puede estar relacionado con cambios significativos en las hipótesis relativas a estimaciones recurrentes. La información reunida durante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno puede facilitar al auditor la evaluación de la razonabilidad de estas estimaciones de la dirección, y de los juicios e hipótesis subyacentes. Asimismo, una revisión retrospectiva de juicios e hipótesis similares de la dirección que se hayan aplicado en periodos anteriores puede proporcionar información sobre la razonabilidad de los juicios e hipótesis en los que se basan las estimaciones de la dirección.

A41. En el Anexo 2 se muestran ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, incluidos ejemplos que ilustran la incorporación de un elemento de imprevisibilidad. El Anexo incluye ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material que resultan tanto de la información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta originada por el reconocimiento de ingresos, como de la apropiación indebida de activos.

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref: Apartado 33 (a))

A42. La incorrección material en los estados financieros debida a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el libro diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo, mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.

A43. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario[22], ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se traspasan

[22] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (ii).

automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A44. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- *La* identificación y la *valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude* – La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden ayudarle en la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.
- *Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes* – Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener* – En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.
- *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos* – Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.
- *La naturaleza y complejidad de las cuentas* – Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.
- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios* – Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos a la misma naturaleza y extensión de los controles que los asientos que se utilizan de

forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

A45. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comprobación de los asientos en el libro diario y otros ajustes. Sin embargo, teniendo en cuenta que los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos a menudo se realizan al cierre de un periodo de información, el apartado 33(a)(ii) requiere que el auditor seleccione los asientos en el libro diario y otros ajustes que se hayan hecho en dicha fecha. Asimismo, dado que las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude pueden producirse a lo largo de todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar el modo en que se ha llevado a cabo el fraude, el apartado 33(a)(iii) requiere que el auditor considere si también es necesario comprobar los asientos en el libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.

Estimaciones contables (Ref: Apartado 33 (b))

A46. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección realice una serie de juicios o hipótesis que afectan a estimaciones contables significativas, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Esto puede hacerse, por ejemplo, mediante la infravaloración o la sobrevaloración, en un mismo sentido, de todas las provisiones o reservas, bien para distribuir los beneficios entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel de beneficios determinado con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.

A47. El propósito de una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del ejercicio anterior es determinar si hay indicios de un posible sesgo de la dirección. No se pretende cuestionar los juicios profesionales del auditor formulados en el ejercicio anterior, que se basaron en la información disponible en ese momento.

A48. La NIA 540 (Revisada) también requiere una revisión retrospectiva[23]. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia de las estimaciones contables anteriores, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior realizada por la dirección para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión requerida por la NIA 540 (Revisada).

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref: Apartado 33(c))

A49. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o inusuales por cualquier otro motivo, se hayan registrado con el fin de engañar a través de información financiera

[23] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 14.

fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos, son, entre otros, los siguientes:

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

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 35-38)

A50. La NIA 330 requiere que el auditor, basándose en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida, evalúe si las valoraciones del riesgo de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas[24]. Esta evaluación es principalmente una cuestión cualitativa que se basa en el juicio del auditor. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. En el Anexo 3 se muestran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref: Apartado 35)

A51. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes. Pueden incluir, por ejemplo: importes inusualmente elevados de ingresos que se registran en las últimas semanas del periodo de información, o transacciones inusuales; o bien ingresos incongruentes con las tendencias de los flujos de efectivo procedentes de las operaciones.

Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref: Apartados 36-38)

A52. Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, casos tales como la existencia de numerosas incorrecciones en una ubicación concreta, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicio de riesgo de incorrección material debida a fraude.

A53. Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede cuestionarse la fiabilidad de la evidencia

[24] NIA 330, apartado 25.

previamente obtenida, ya que puede haber reservas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y de la documentación. Asimismo, cabe la posibilidad de colusión en la que participen empleados, la dirección o terceros.

A54. La NIA 450[25] y la NIA 700 (Revisada)[26] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la evaluación y el tratamiento de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo (Ref: Apartado 39)

En relación con la imposibilidad del auditor para continuar con el encargo, véase nota aclaratoria al apartado 39 de esta Norma.

A55. Algunos ejemplos de situaciones excepcionales que pueden surgir y cuestionar la capacidad del auditor para seguir realizando la auditoría son:

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

A56. No es posible describir de forma categórica el momento en el que es adecuado renunciar al encargo, debido a la diversidad de circunstancias que pueden surgir. Entre los factores que afectan a la conclusión del auditor se incluyen las implicaciones derivadas de la participación de un miembro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (lo que puede afectar a la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección), así como los efectos en el auditor de continuar la relación con la entidad.

A57. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en dichas circunstancias, y estas responsabilidades pueden variar según el país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede estar autorizado, u obligado, a efectuar una declaración o a informar a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a autoridades reguladoras. Teniendo en cuenta la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de atender a los requerimientos legales, el auditor puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico para decidir si renuncia al encargo, así como determinar la forma de proceder adecuada, incluida la posibilidad de informar a los accionistas, a las autoridades reguladoras o a otras personas[27].

En relación con estas comunicaciones, véase nota aclaratoria al apartado 39 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. *(Apartado suprimido).*

---

[25] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

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

[27] *(Nota al pie suprimida).*

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 40)

A59. La NIA 580[28] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la obtención, en la auditoría, de manifestaciones adecuadas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Además de reconocer que han cumplido su responsabilidad en relación con la preparación de los estados financieros, es importante que, con independencia de la dimensión de la entidad, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconozcan su responsabilidad sobre el control interno diseñado, implementado y mantenido con el fin de prevenir y detectar el fraude.

A60. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude, es importante que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en las que confirmen que le han revelado:

(a) los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude; y

(b) su conocimiento de cualquier fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad.

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 41-43)

A61 En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación a la dirección (Ref: Apartado 41)

A62. Si el auditor obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que este hecho se ponga en conocimiento del nivel adecuado de la dirección tan pronto como sea posible, aunque la cuestión pueda considerarse intrascendente (por ejemplo, un desfalco menor cometido por un empleado de un nivel inferior de la organización de la entidad). La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional en la que influyen factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y la magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la dirección es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude respecto del que existen indicios.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

A63. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA 260 (Revisada) identifica los factores que el auditor considera al determinar si realiza la comunicación de forma verbal o por escrito[29].

---

[28] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

[29] NIA 260 (Revisada), apartado A38.

Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta dirección, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.

A64. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando llega a su conocimiento un fraude en el que participan empleados que no forman parte de la dirección y que no da lugar a una incorrección material. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.

A65. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref: Apartado 43)

A66. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se discutirán con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:

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

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad (Ref: Apartado 44)

En relación con lo dispuesto en los apartados A67-A68, véase nota aclaratoria al apartado 44 de esta Norma.

A67 La NIA 250 (Revisada)[30] proporciona orientaciones adicionales para la determinación por el auditor de si se requiere o es adecuado informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de

[30] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados A28-A34.

incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, teniendo en cuenta el deber de confidencialidad del auditor.

A68. La determinación requerida por el apartado 44 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de actuar de un modo determinado.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A69. *(Apartado suprimido).*

Anexo 1

(Ref: Apartado A26, NIA 550 pie 24)

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

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

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles (es decir, el riesgo inherente). Esos factores son factores de riesgo inherente, en la medida en que afectan al riesgo inherente, y pueden deberse a sesgo de la dirección. Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden surgir de otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden originar oportunidades que tienen como resultado susceptibilidad de incorrección debida a fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad, tales como limitaciones o deficiencias en el control interno de la entidad que originan esas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalizaciones pueden surgir, en especial, de limitaciones o deficiencias en el entorno de control de la entidad.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y presiones

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

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.

- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de absorción hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran beneficios y crecimiento de beneficios.
- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.

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

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas injustificadamente desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia dirección mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.
- La necesidad de obtener financiación adicional, a través de recursos ajenos o propios, para seguir siendo competitivos, incluida la financiación de importantes proyectos de investigación y desarrollo o de inversión en activos fijos.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos negativos, reales o percibidos, de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como combinaciones de negocios u obtención de contratos.

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

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera o flujos de efectivo1.
- Han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad.
- Existe una presión excesiva sobre la dirección o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad, incluidos objetivos incentivados de ventas o rentabilidad.

Oportunidades

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

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

- Transacciones significativas con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría.
- Una fuerte presencia financiera o capacidad de dominio de un determinado sector de la industria que permite a la entidad imponer términos o condiciones a los proveedores o a los clientes que pueden dar lugar a transacciones inadecuadas o no realizadas en condiciones de independencia mutua.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo “fondo sobre forma”.
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.
- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.

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

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno.

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

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales.
- Rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Las deficiencias en el control interno como resultado de:

- Un proceso inadecuado de seguimiento del sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

- Ineficacia en la comunicación, la implementación, el apoyo o la imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad por parte de la dirección, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.
- Participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.
- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.
- La práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- El hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
- Interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios contabilizados, por motivos fiscales.
- Escaso nivel ético de los miembros de la alta dirección.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
    - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
    - Exigencias poco razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
    - Imposición de restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
    - Actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor, especialmente cuando ello conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al encargo de auditoría o consultado durante el trabajo.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y presiones; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a

información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y presiones

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

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

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

Oportunidades

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

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

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

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).

- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

Actitudes y racionalización

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas correctoras adecuadas de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

Anexo 2

(Ref: Apartado A41)

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

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

Consideración relativa a las afirmaciones

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

A continuación se exponen ejemplos concretos de respuestas:

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

- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.
- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para valorar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.
- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluido el examen de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Aplicar técnicas asistidas por ordenador, como, por ejemplo, la extracción y posterior tratamiento de datos, para realizar pruebas sobre la existencia de anomalías en una población.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

Respuestas específicas – Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

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

Reconocimiento de ingresos

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos con relación a los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual de información con periodos anteriores que sean comparables. Las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o imprevistas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales situaciones suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del vendedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.
- Indagar entre el personal de ventas y marketing de la entidad o ente el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana a la finalización del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociados a dichas transacciones.
- Estar presente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.

- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.

Cantidades de existencias

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

Estimaciones de la dirección

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

Respuestas específicas – Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos

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

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

- Recuento de efectivo o de valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a éste.

- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar las faltas de existencias por ubicación o tipo de producto.
- Comparar los ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.
- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquéllos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta dirección y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta dirección.

Anexo 3

(Ref: Apartado A50)

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

A continuación se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

Discrepancias en los registros contables, que incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.
- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.

- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.

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

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.

Otros

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250 (REVISADA)

CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

NIA-ES 250 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: Glosario pie 11, NIA 200 pie 26, NIA 220 pie 6, NIA 315 Anexo 5 pie 2, NIA 600 pie 68)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	3-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definición	12
Requerimientos	
0Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	13-18
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento	19-22
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento	23-29
Documentación	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A1-A8
Definición	A9-A10
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias	A11-A16
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento	A17-A25

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento A26-A34

Documentación A35-A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones legales y reglamentarias deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados A1-A8)

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

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria.

5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error[1]. En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado

[1] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 5.

adecuadamente de conformidad con las NIA.[2] En el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones como las siguientes:

- Existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la información financiera.
- El incumplimiento puede implicar conductas orientadas a ocultarlo, tales como la colusión, la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones, la elusión de los controles por la dirección o la realización de manifestaciones intencionadamente erróneas al auditor.
- El que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

Habitualmente, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

6. Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias: (Ref: Apartados A6, A12-A13)

   (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 14) (Ref: Apartado A12); y

   (b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros (véase el apartado 15). (Ref: Apartado A13)

7. En la presente NIA, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

8. La presente NIA requiere al auditor mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros puedan alertarle de casos de incumplimiento. El mantenimiento del

[2] NIA 200, apartados A56-A57.

escepticismo profesional durante la auditoría, como requiere la NIA 200[3], es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.

9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por una entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A8, NIA 500 pie 18)

   (a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;

   (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y

   (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

   El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

   A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido).*

   De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:

   (a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida,

[3] NIA 200, apartado 15.

tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros;

(b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros y

(c) responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Definición

12. A efectos de esta NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Incumplimiento – Actos u omisiones de la entidad, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref: Apartados A9-A10)

Requerimientos

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

13. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[4], el auditor adquirirá un conocimiento general del: (Ref: NIA 315 pie 35)

(a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera y

(b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref: Apartado A11)

14. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref: Apartado A12, NIA 315 pie 28)

15. El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref: Apartados A13-A14)

(a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad y

(b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

16. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartado A15)

17. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor

[4] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 19.

todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A16)

18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 13-17.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento

19. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (Ref: Apartados A17-A18)

    (a) conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido y

    (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A19)

20. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con el nivel adecuado de la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: Apartados A20-A22)

21. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.

22. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref: Apartados A23-A25)

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: NIA 265 pie 9)

Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento con los responsables del gobierno de la entidad

23. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección y, por ello, tengan conocimiento de las cuestiones ya comunicadas por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento, el auditor[5], salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.

[5] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.

25. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados A26-A27)

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresará, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros[6].

27. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[7].

28. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor evaluará el efecto sobre su opinión, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A28-A34)

    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

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

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

[6] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8.

[7] NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9.

Documentación

30. El auditor hará constar en la documentación de auditoría[8] los incumplimientos identificados, o la existencia de indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y: (Ref: Apartados A35-A36)

    (a) los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas y

    (b) las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

A1. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las operaciones de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias. Dichas disposiciones pueden afectar a los estados financieros de la entidad de diferentes formas: por ejemplo, en la forma más directa, pueden afectar a información específica que la entidad esté obligada a revelar en los estados financieros o pueden prescribir el marco de información financiera aplicable. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales se reconocerán en sus estados financieros. Además, las disposiciones legales y reglamentarias pueden imponer sanciones en casos de incumplimiento.

A2. Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos.
- Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno.
- Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta.
- Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta.
- Seguimiento del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplan.
- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales.
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones.

En entidades de gran dimensión, estas políticas y procedimientos pueden

[8] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.
- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Responsabilidad del auditor

A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de los empleados.

A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su conocimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunos actos, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.

A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente obligado a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la NIA 700 (Revisada)[9] *(frase suprimida)*[10] trata sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe de auditoría. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 6)

A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
- Mercado de valores y negociación.
- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medioambiente.

---

[9] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 43.

[10] *(Nota al pie suprimida)*.

- Salud y seguridad públicas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. *(Apartado suprimido).*

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. (*Frase suprimida*)[11].

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

Definición (Ref: Apartado 12)

A9. Los actos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, por la dirección o por otros que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección.

A10. El incumplimiento incluye asimismo conductas inapropiadas relacionadas con las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, en circunstancias en las que una persona en un puesto clave de la dirección, a título personal, ha aceptado un soborno de un proveedor de la entidad a cambio de ser seleccionado para proporcionar servicios o contratos a la entidad.

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

Obtención de conocimiento del marco normativo (Ref: Apartado 13)

A11. Para obtener un conocimiento general del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el auditor puede, por ejemplo:

- utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos;
- actualizar su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente los importes e información a revelar en los estados financieros;
- indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad;
- indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e
- indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref: Apartados 6 y 14)

A12. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los

[11] *(Nota al pie suprimida).*

estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:

- la estructura y el contenido de los estados financieros;
- las cuestiones de información financiera específicas del sector;
- la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado o
- el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

Algunos preceptos pueden afectar directamente a afirmaciones específicas de los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones por el impuesto sobre beneficios), mientras que otras pueden afectar directamente a los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, los estados financieros obligatorios que constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento – Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 6 y 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento[12]. Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

A14. Como las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15 están encaminados a llamar la atención del auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

[12] Véase la NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 16)

A15. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, estos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- lectura de actas;
- indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 17)

A16. Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la dirección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las manifestaciones escritas no proporcionan, por sí solas, evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor debe obtener[13].

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento

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

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

A18. Las siguientes cuestiones pueden ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.

[13] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 4.

- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref: Apartado 19(b))

A19. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.
- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Procedimientos de auditoría y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A20. Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo conocimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

A22. Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a

los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar, de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con controles específicos, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:

- El auditor tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
- El auditor tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para

responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado A55 de la NIA 220 (Revisada)[14] establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Por otra parte, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y, en el caso de entidades de interés público, se considerará, además, lo establecido en el artículo 44 de la LAC y en el artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. Debe tenerse igualmente presente la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados 26-28)

A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe de auditoría cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26-28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría, por ejemplo:

- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NIA, como se prevé en el apartado 43 de la NIA 700 (Revisada);
- cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es una cuestión clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica la cuestión de conformidad con la NIA 701[15], salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha NIA; o
- en casos excepcionales, en los que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al encargo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en un párrafo sobre Otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[16].

A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una

[14] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*.

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

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

comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría bajo las circunstancias establecidas en el apartado A26 u otras, esas disposiciones legales o reglamentarias pueden influir en la capacidad del auditor de describir la cuestión en el informe de auditoría o, en otras circunstancias, de emitir el informe de auditoría. En esos casos, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartado 29, NIA 240 pie 30)

A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

(a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);

(b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30); o

(c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).

A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias puede ocasionar incorrecciones y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente sobre las incorrecciones en aquellos casos en los que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de las circunstancias. (*Frases suprimidas*)[17] [18].

A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la

[17] *(Nota al pie suprimida)*.
[18] *(Nota al pie suprimida)*.

entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.

A32. En otras circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al auditor informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del auditor.

A33. La determinación requerida por el apartado 29 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor puede también considerar obtener asesoramiento jurídico para conocer sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A34. *(Apartado suprimido).*

Documentación (Ref: Apartado 30)

A35. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento puede incluir, por ejemplo:

- Copias de registros o de documentos.
- Actas de discusiones mantenidas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o partes ajenas a la entidad.

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden también establecer requerimientos adicionales de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias[19].

[19] *(Nota al pie suprimida)*.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA)

COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

NIA-ES 260 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 17 de julio de 2025)

(Ref: NIA 200 pie 2, NIA 220 pie 33, NIA 265 pie 3, NIA 600 pie 30, NIA 701 pie 7)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
La función de la comunicación	4-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11-13
Cuestiones que deben comunicarse	14-18
El proceso de comunicación	19-23
Documentación	24
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad	A1-A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9-A36
El proceso de comunicación	A37-A53
Documentación	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NIGC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

Adicionalmente a lo indicado en esta sección sobre el alcance de esta NIA, en el caso de auditoría de cuentas de entidades consideradas de interés público de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España, se deberán considerar las obligaciones de comunicación contenidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, referidas a la obligación de emisión del Informe adicional para la Comisión de Auditoría, así como, en el artículo 80.1.d) del RLAC en referencia a lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4.e), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (TRLSC).

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.

2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.

3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el Anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265[1] establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A33-A36)

   La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada a las normas establecidas en el artículo 2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

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

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:

   (a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;

   (b) al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y (Ref: NIA 315 pie 24)

   (c) a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección con los responsables del gobierno de la entidad acerca de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.

6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.

7. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. (Ref: NIA 450 pie 3)

Fecha de entrada en vigor

8. *(Apartado suprimido)*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 17 de julio de 2025, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

   (a) la comunicación clara con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;

   (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;

   (c) la comunicación oportuna con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y

   (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

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

   (a) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8.

   En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Al menos, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

   Adicionalmente, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 *quaterdecies* del TRLSC, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde

a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma.

Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

(b) Dirección – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente. (Ref: NIA 805 pie 25)

En la aplicación de esta definición en España habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. Las referencias realizadas en las diferentes NIA adaptadas para su aplicación en España a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: NIGC 1 pie 19)

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref: Apartados A1-A4, NIA 805 pie 24)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref: Apartados A5-A7)

En entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, u otros órganos con funciones equivalentes, de acuerdo con la Disposición adicional tercera apartados 1, 2 y 3 de la LAC, es a la comisión de auditoría o a dichos órganos a quienes el auditor ha de dirigir las oportunas comunicaciones y cualquier información relacionada con el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas exigidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE n.º 537/2014, así como en el artículo 80.1.d) del RLAC en referencia a lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4.e), del TRLSC.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican con el responsable o

responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8, NIA 240 pie 7, NIA 250 pie 5, NIA 265 pie 6 y 11, NIA 450 pie 17, NIA 550 pie 13, NIA 560 pie 7, NIA 570 pie 6, NIA 705 pie 2, NIA 710 pie 6, NIA 805 pie 25)

Cuestiones que deben comunicarse

Adicionalmente a lo establecido en los apartados 14 a 18 siguientes, en el caso de auditoría de cuentas de entidades consideradas de interés público de acuerdo con el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, se deberán considerar las obligaciones de comunicación contenidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE n.º 537/2014, así como en el artículo 80.1.d) del RLAC en referencia a lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4.e), del TRLSC.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

    (a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

    (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A9-A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref: Apartados A11-A16, NIA 315 pie 55, NIA 600 pie 92, NIA 610 pie 7, 9 y 21, NIA 701 pie 23, NIA 706 pie 9)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A17-A18, NIA 505 pie 12, NIA 706 pie 5)

    (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19-A20, NIA 540 pie 28, 34 y 68, NIA 701 pie 28 y 30)

(b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21, NIA 701 pie 18)

(c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección: (Ref: NIA 701 pie 30)

(i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)

(ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite; (Ref: NIA 450 pie 18, NIA 580 pie 7)

(d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23-A25)

(e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26-A28)

La independencia del auditor

A los efectos de lo indicado en los apartados 17 y 18, se considerarán los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, establecidos en el artículo 2.3, de la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

17. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los requerimientos de ética, incluidos los relacionados con la independencia, que el auditor aplica en el encargo de auditoría, incluido si procede dadas las circunstancias, cualquier requerimiento relacionado con la independencia específico para auditorías de estados financieros de determinadas entidades. (Ref: Apartado A29)

18. En el caso de entidades cotizadas será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:

(a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia; y

(i) todas las relaciones y otras cuestiones existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia de este. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se detallarán por categorías adecuadas para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y

(ii) con relación a amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable, las medidas tomadas para hacer frente a las amenazas, incluidas aquellas que fueron adoptadas para eliminar las circunstancias que originan la amenaza, o las

salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable (Ref: Apartados A30-A32)

A efectos de lo dispuesto en este apartado 18, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

Las actuaciones y procedimientos establecidos en las NIA para quienes auditen entidades cotizadas son igualmente de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Serán objeto de comunicación en entidades de interés público las cuestiones a que se refiere el artículo 36 de la LAC y el artículo 11 del Reglamento UE n.º 537/2014, así como el artículo 80.1.d) del RLAC en referencia a lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4.e), del TRLSC.

El proceso de comunicación (Ref: NIGC 1 pie 20)

Adicionalmente a lo establecido en los apartados 19 a 23 siguientes, en el caso de auditoría de cuentas de entidades consideradas de interés público de acuerdo con el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, se deberán considerar las obligaciones de comunicación contenidas en el artículo 36 de la LAC y en el artículo 11 del Reglamento UE n.º 537/2014, así como en el artículo 80.1.d) del RLAC en referencia a lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4.e), del TRLSC.

Establecimiento del proceso de comunicación

19. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref: Apartados A37-A45)

Formas de comunicación

20. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref: Apartados A46-A48)

21. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 18.

Momento de realización de las comunicaciones

22. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref: Apartados A49-A50, NIA 701 pie 34)

Adecuación del proceso de comunicación

23. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A51-A53)

Documentación

24. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el

momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría[2]. (Ref: Apartado A54)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11, Glosario pie 15, NIA 240 pie 18)

Véase la nota aclaratoria al apartado 10 de esta Norma.

A1. Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo: (Ref: NIA 315 pie 33)

- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un solo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.
- En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo, en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.
- En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes. (Ref: NIA 805 pie 25)
- En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar[3] los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).

A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno. (Ref: NIA 805 pie 25)

A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas con las que el auditor deberá comunicarse

---

[2] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

[3] Como se indica en el apartado A69 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

acerca de cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las que comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[4], es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

A4. La NIA 600 (Revisada) incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por el auditor del grupo con los responsables del gobierno del grupo.[5] Las cuestiones comunicadas pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención del auditor del grupo y que este considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. Los auditores de los componentes también pueden comunicar cuestiones a los responsables del gobierno del componente[6]. En esas circunstancias, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y de la cuestión a comunicar. En algunos casos, varias entidades o unidades de negocio pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichas entidades o unidades de negocio son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando entidades o unidades de negocio simultáneamente a efectos de comunicación.

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

Véase la nota aclaratoria al apartado 12 de esta Norma.

A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

A6. Para decidir si también es necesario comunicarse con el órgano de gobierno acerca de la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo con el órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que

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

[5] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57.

[6] NIA 600 (Revisada), apartado 45(i).

disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref: Apartado 13, NIA 805 pie 25)

A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos con los que se debería comunicar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Véase nota aclaratoria al apartado con este mismo título en los requerimientos de esta Norma**.**

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo.[7] Las disposiciones legales, reglamentarias o la estructura de gobierno de la entidad pueden requerir que los responsables del gobierno de la entidad acuerden los términos del encargo con el auditor. Cuando no sea el caso, proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarse con ellos acerca de cuestiones tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que deberán ser comunicadas según las NIA son, por lo tanto, las cuestiones significativas que se pongan de manifiesto durante la realización de la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.

[7] Véase el apartado 10 de la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

- El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando es aplicable la NIA 701[8], la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

  La referencia a normas emitidas por una organización profesional de contabilidad debe entenderse realizada a las normas establecidas en el artículo 2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) *(ejemplo suprimido).*

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

(a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y

(b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que se determinó que eran riesgos significativos. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera. (Ref: NIA 300 pie 13)

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con el sistema de control interno de la entidad.

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

- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.[9]
- La naturaleza y grado de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor[10].
- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.

  > De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC y en la NIA-ES 701, en el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público es obligatorio tener en cuenta las circunstancias referidas en el apartado 9.a) de la mencionada norma, y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA-ES 701 deberán aplicarse en su totalidad.

- El enfoque previsto por el auditor para tratar las implicaciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos[11].

  > A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada 2013) sobre la no aplicabilidad de la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
  - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
  - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
  - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
  - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
  - Las comunicaciones significativas entre la entidad y las autoridades reguladoras.

---

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

10 Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

11 NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.

- Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.

- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas y el efecto de dicha evolución en, por ejemplo, la presentación global, la estructura y contenido de los estados financieros, así como:
  - La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros y
  - La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
- Los documentos que comprende la otra información (según se define en la NIA 720 (Revisada)) y el modo y momento en que se prevé que se publiquen esos documentos. Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad también pueden abarcar las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

> Lo dispuesto en la NIA-ES 720 (Revisada) referente a los supuestos en que la "otra información" se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha "otra información" exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.

A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

A18. Cuando es aplicable la NIA 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría[12].

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis en la realización de estimaciones contables. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la opinión del auditor acerca del grado en que la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente afectan a la selección y aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de una estimación contable significativa, así como en la evaluación del auditor de si la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y sobre la calidad de la información revelada. Cuando proceda, ello puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con estimaciones contables no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad. Por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable sería, a juicio del auditor, más adecuado. En el Anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

[12] NIA 701, apartados 9-10.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref: Apartado 16(b), NIA 701 pie 18)

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.
- En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada[13].

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref: Apartado 16(c)(i), NIA 701 pie 30)

A22. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta pueden incluir:

- Hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el ejercicio.
- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Las cuestiones significativas sobre las que se produjeron desacuerdos con la dirección, excepto las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos o información preliminar incompletos que se resuelven más adelante por el auditor mediante la obtención de hechos o información relevantes adicionales.

Circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría (Ref: Apartado 16(d))

A23. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda[14]. Se requiere que los términos del encargo de auditoría se registren en una carta de encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito y que incluyan, entre otros, una

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

[14] NIA 210, apartado 9.

referencia a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría[15]. Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del encargo con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta de encargo para comunicar cuestiones relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe de auditoría pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[16].
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[17].
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[18].
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[19] o está obligado a ello por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[20].

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión sobre el modo en que se tratarán esas cuestiones en el informe de auditoría.

A25. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 700 (Revisada), se requiere que lo discuta con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal[21]. El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe de auditoría tal como la NIA 700 (Revisada)[22] permite.

> En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, la inclusión del nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe es obligatoria en todos los informes de auditoría.

---

15 NIA 210, apartado 10.
16 NIA 705 (Revisada), apartado 30.
17 NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionamiento*, apartado 25(d).
18 NIA 701, apartado 17.
19 NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
20 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18 (a).
21 NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A64.
22 NIA 700 (Revisada), apartado 41.

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: Apartado 16(e))

A26. En la NIA 300[23] se establece que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, por ejemplo, como una actualización de las discusiones iniciales acerca del alcance y momento de realización de la auditoría planificados.

A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales de la otra información que hayan sido corregidas.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)-(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas, o consideradas por el revisor de la calidad del encargo cuando este se haya nombrado.

La independencia del auditor (Ref: Apartados 17-18)

Véanse notas aclaratorias a los apartados 17-18 de esta Norma.

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros[24] y a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los requerimientos que aplica. Los requerimientos de ética aplicables pueden:

- Establecer requerimientos de independencia que son específicos para auditorías de estados financieros de determinadas entidades especificadas en los requerimientos de ética aplicables, tales como los requerimientos de independencia para auditorías de estados financieros de entidades de interés público *(frase suprimida)*. De ser aplicable en las circunstancias del encargo de auditoría, esta NIA requiere que el auditor también se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de que el auditor aplica dichos requerimientos de independencia.
- *(Frase suprimida)*[25,26]
- *(Frase suprimida)*[27]

A30. La comunicación acerca de las relaciones y otras cuestiones y cómo se ha hecho frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, trata las amenazas a la independencia, las salvaguardas para reducir las amenazas y las medidas para eliminar las circunstancias que originaron las amenazas.

---

23 NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A18.

24 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 14.

25 *(Nota al pie suprimida).*

26 *(Nota al pie suprimida).*

27 *(Nota al pie suprimida).*

A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia[28]. (*Frase suprimida).* (Ref: NIA 600 pie 64)

A32. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente adecuados en el caso de otras entidades, incluidas aquellas que puedan ser de interés público significativo, por ejemplo, porque tengan un elevado número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. (*Ejemplos suprimidos)*. Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, hayan sido informados de los hechos relevantes. Esto es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

Cuestiones adicionales (Ref: Apartado 3)

Véanse notas aclaratorias a la sección “Alcance de esta NIA” de esta Norma.

A33. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A34. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.

A35. Para determinar si dichas cuestiones deben ser objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.

A36. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:

(a) la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;

(b) no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y

(c) no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

[28] *(Nota al pie suprimida)*.

El proceso de comunicación

Véase nota aclaratoria al apartado con este mismo título en los requerimientos de esta Norma.

El proceso de comunicación (Ref: Apartado 19)

A37. La comunicación de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.

A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente: (Ref: NIA 240 pie 29)

- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
- La persona o personas del equipo del encargo y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.
- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad se comuniquen con el auditor acerca de aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la

responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A42. Antes de comunicarse acerca de los asuntos correspondientes con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con el auditor interno antes de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de éstas.

Comunicación con terceros

A43. Es posible que los responsables del gobierno de la entidad proporcionen a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor, bien porque lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias o bien voluntariamente. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas con los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

(a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá ser utilizada por terceros;

(b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y

(c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A44. En algunas jurisdicciones, el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o
- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartado 20)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 20-21 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si se incluirá una discusión de la cuestión en el informe de auditoría. Por ejemplo, cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita con los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 22)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son circunstancias relevantes, entre otras, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265[29].
- Cuando es aplicable la NIA 701, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados (véase el apartado A13) y también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.
- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre cómo se hará frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios que no son de auditoría, y en una discusión de cierre.
- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 23)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de

[29] NIA 265, apartados 9 y A14.

procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- Lo adecuado y oportuno de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado 4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada 2019) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos[30]. Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor de los riesgos de incorrección material. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.

[30] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3.

- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) *(frase suprimida)*.
- La renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia del encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Documentación (Ref: Apartado 24)

A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

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

Véanse notas aclaratorias a la sección "Alcance de esta NIA" de esta Norma.

En este Anexo se identifican los apartados de la NIGC 1[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 tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados,* apartado 34(e).
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 22, 39(c)(i) y 41-43.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 15, 20 y 23-25.
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12-13.
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9.
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 7.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 38.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento,* apartado 25.
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57.
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 46.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 12, 14, 23 y 30.

[1] 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*.

- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 17-19.

Anexo 2

(Ref: Apartados 16(a), A19-A20, NIA 700 pie 20, NIA 701 pie 30)

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19-A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- Lo adecuado de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables y la correspondiente información a revelar

- El Anexo 2 de la NIA 540 (Revisada) incluye cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad relativas a aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:

  - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
  - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.
  - Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
  - Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
  - Casos en los que la dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.

- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado, pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265

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

(NIA-ES 265)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 220 pie 34, NIA 260 pie 1, NIA 540 pie 20, NIA 600 pie 31)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	7-11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno	A1-A4
Deficiencias significativas en el control interno	A5-A11
Comunicación de deficiencias en el control interno	A12-A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019)[1] y la NIA 330[2] La NIA 260 (Revisada)[3] establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.

2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material, el auditor debe obtener conocimiento del sistema de control interno de la entidad[4]. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el sistema de control interno de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

3. Esta NIA no impide que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección cualquier otra cuestión sobre el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

5. El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

---

1 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados 12(c) y (m) y apartados 21-27.

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

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

4 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21. Los apartados A90-A95 proporcionan orientaciones sobre los controles relevantes para la auditoría.

Definiciones

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

   (a) Deficiencia en el control interno – Existe una deficiencia en el control interno cuando:

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

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

   (b) Deficiencia significativa en el control interno – Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A5)

Requerimientos

7. El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ref: Apartados A1-A4)

8. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas. (Ref: Apartados A5-A11, NIA 315 pie 48, NIA 600 pie 93)

9. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría. (Ref: Apartados A12-A18, A27, NIA 200 pie 30, NIA 260 pie 26, NIA 402 pie 12, NIA 540 pie 29 y 69)

10. El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección: (Ref: Apartados A19, A27, NIA 402 pie 13)

   (a) por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada; y (Ref: Apartados A14, A20-A21)

   (b) otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección. (Ref: Apartados A22-A26)

11. El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

   (a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref: Apartado A28)

   (b) información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que: (Ref: Apartados A29-A30)

(i) el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;

(ii) la auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y

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

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 7)

A1. Para determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, él puede discutir los hechos y circunstancias relevantes relativas a sus hallazgos con el nivel adecuado de la dirección. Esta discusión proporciona al auditor la oportunidad de poner en conocimiento de la dirección, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que la dirección no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la dirección al que procede comentar los hallazgos es aquél que esté familiarizado con el área de control interno afectada, además de autorizado para adoptar medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el auditor comente sus hallazgos directamente con la dirección, por ejemplo si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de la dirección (véase apartado A20).

A2. El auditor, al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos, puede obtener otra información relevante que tendrá en cuenta posteriormente, como:

- El conocimiento que tiene la dirección sobre las causas reales o supuestas de las deficiencias.
- Las excepciones por deficiencias en las que pueda haber reparado la dirección; por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).
- Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A3. Aunque los conceptos subyacentes de los controles en el componente de las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de controles debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control eficaz sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de controles más detallados.

A4. Además, las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. No obstante, en una entidad de

pequeña dimensión dirigida por un propietario-gerente, éste puede llegar a ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Este mayor nivel de supervisión por parte de la dirección debe ponderarse con la mayor probabilidad de que la dirección eluda los controles.

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

A5. La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no sólo de si se ha producido realmente alguna incorrección, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de la posible magnitud de la incorrección. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría.

A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes: (Ref: NIA 315 pie 49)

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.
- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera; por ejemplo:
  - Controles generales de seguimiento (como la supervisión de la dirección).
  - Controles sobre la prevención y detección del fraude.
  - Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
  - Controles sobre las transacciones significativas con partes vinculadas.
  - Controles sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.
  - Controles sobre el proceso de información financiera al cierre del periodo (tales como controles sobre asientos no recurrentes en el libro diario).
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

A7. Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como:
  - Indicios de que los responsables del gobierno de la entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la dirección tiene intereses financieros.

- La identificación de fraude de la dirección, sea o no material, que el control interno de la entidad no evitó.
- La falta de implementación por la dirección de medidas correctoras adecuadas en relación con deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.

- La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la entidad, cuando normalmente cabría esperar que se hubiera establecido dicho proceso.
- Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la entidad, por ejemplo la falta de identificación por la dirección de un riesgo de incorrección material que el auditor podría esperar que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad.
- Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
- Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó ni, por tanto, corrigió.
- La reformulación de estados financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una incorrección material debida a error o fraude.
- Evidencia de que la dirección no es capaz de supervisar la preparación de los estados financieros.

A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones[5]. Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación o componente del sistema de control interno de la entidad puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

A9. Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades cotizadas) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias y requieran que el auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el auditor, empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.

A10. Cuando la jurisdicción haya establecido términos específicos para la comunicación de los tipos de deficiencias en el control interno, pero no haya definido dichos términos, es posible que el auditor necesite aplicar su juicio para determinar las cuestiones que vayan a comunicarse más allá del requerimiento legal o reglamentario. Al hacerlo, el auditor puede considerar adecuado tener en cuenta los requerimientos y las orientaciones de esta NIA. Por ejemplo, si el propósito del requerimiento normativo es llamar la atención

[5] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A175.

de los responsables del gobierno de la entidad sobre determinadas cuestiones de control interno que deberían conocer, puede ser adecuado considerar que dichas cuestiones equivalen, en general, a las deficiencias significativas que esta NIA exige que se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad.

A11. Los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables con independencia de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran o no la utilización por el auditor de términos o definiciones específicos.

Comunicación de deficiencias en el control interno

Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 9)

A12. La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en su dirección[6].

A13. El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental[7] de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA 230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe de auditoría[8].

A14. Con independencia de la fecha prevista para la comunicación escrita de las deficiencias significativas, el auditor puede, en primera instancia, comunicarlas verbalmente a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de facilitarles la adopción oportuna de medidas correctoras para minimizar los riesgos de incorrección material. Lo anterior, sin embargo, no exime al auditor de la responsabilidad de comunicar las deficiencias significativas por escrito, tal como la presente NIA requiere. (Ref: NIA 260 pie 26)

A15. El grado de detalle de la comunicación de las deficiencias significativas lo decidirá el auditor, ejerciendo su juicio profesional, a la luz de las circunstancias que concurran. Entre los factores que el auditor puede tener en cuenta para determinar el grado de detalle adecuado de la comunicación están:

---

6 NIA 260 (Revisada), apartado 13.

7 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 14.

8 NIA 230, apartado A21.

- La naturaleza de la entidad. Por ejemplo, el tipo de comunicación que se requiere con respecto a una entidad de interés público puede ser distinto al que se requiere en el caso de una entidad que no sea de interés público.
- La dimensión y la complejidad de la entidad. Por ejemplo, la comunicación que se requiere en el caso de una entidad compleja puede ser diferente a la que se requiere en el caso de una entidad cuyo negocio es simple.
- La naturaleza de las deficiencias significativas que el auditor ha identificado.
- La composición del gobierno de la entidad. Por ejemplo, puede ser necesario un mayor grado de detalle si entre los responsables del gobierno de la entidad hay miembros que no tienen experiencia significativa en el sector en el que opera la entidad o en las áreas afectadas.
- Los requerimientos legales o reglamentarios relativos a la comunicación de tipos específicos de deficiencias en el control interno.

A16. Puede que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad ya conozcan las deficiencias significativas identificadas por el auditor durante la realización de la auditoría, y hayan decidido no corregirlas por razones de coste u otras consideraciones. La responsabilidad de evaluar los costes y los beneficios de la aplicación de medidas correctoras corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. Por consiguiente, el requerimiento del apartado 9 es aplicable con independencia del coste u otras consideraciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad puedan estimar relevantes para determinar si se corrigen dichas deficiencias.

A17. Aunque el auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección en una auditoría anterior, continúa siendo necesario que el auditor repita dicha comunicación si aún no se han adoptado medidas correctoras. Si sigue existiendo una deficiencia significativa comunicada anteriormente, en la comunicación del ejercicio en curso se puede repetir la descripción de la comunicación anterior o, simplemente, hacer referencia a ella. El auditor puede preguntar a la dirección o, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, el motivo por el que la deficiencia significativa aún no se ha corregido. El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, puede suponer en sí mismo una deficiencia significativa.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de una manera menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

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

A19. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es el que tiene la responsabilidad y autoridad necesarias para evaluar las deficiencias en el control interno y adoptar las medidas correctoras necesarias. En el caso de deficiencias significativas, el nivel adecuado probablemente sea el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes), ya que también se requiere que estas cuestiones se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad. En cuanto a otras deficiencias en el control interno, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa que participe de forma más directa en las áreas de control afectadas y tenga autoridad para adoptar las medidas correctoras adecuadas.

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

A20. Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno pueden poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. Por ejemplo, puede haber evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la dirección, o se puede poner de manifiesto la incapacidad de la dirección para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo cual puede poner en duda la competencia de la dirección. En consecuencia, es posible que no resulte adecuado comunicar dichas deficiencias directamente a la dirección.

A21. La NIA 250 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento[9]. La NIA 240 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude o indicios de fraude que impliquen a la dirección[10].

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

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar otras deficiencias en el control interno que, si bien no son significativas, tienen la importancia suficiente como para merecer la atención de la dirección. La determinación de estas otras deficiencias en el control interno que merecen la atención de la dirección se hará ejerciendo el juicio profesional, a la luz de las circunstancias, teniendo en cuenta la probabilidad y la posible magnitud de las incorrecciones que puedan afectar a los estados financieros como consecuencia de dichas deficiencias.

A23. La comunicación de estas otras deficiencias en el control interno que merezcan la atención de la dirección no ha de realizarse necesariamente por escrito, sino que puede ser verbal. En los casos en los que el auditor haya discutido los hechos y las circunstancias relativas a sus hallazgos con la dirección, puede considerar que la comunicación verbal de dichas otras deficiencias a la dirección se ha realizado en el transcurso de tales discusiones. Por consiguiente, no es necesario realizar una comunicación formal posterior.

A24. Si, en un periodo anterior, el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y la dirección ha decidido no corregirlas por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por la función de auditoría interna o por las autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. No obstante, el hecho de que la dirección no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas con anterioridad puede convertirse en una deficiencia significativa que

[9] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 23-29.

[10] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 42.

requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad. La determinación de si éste es el caso la hará el auditor ejerciendo su juicio a la luz de las circunstancias.

A25. En algunas circunstancias, los responsables del gobierno de la entidad pueden desear ser informados de los detalles de las otras deficiencias en el control interno que el auditor haya comunicado a la dirección, o que se les informe brevemente de la naturaleza de dichas otras deficiencias. El auditor, por su parte, puede considerar adecuado informar a los responsables del gobierno de la entidad de que ha comunicado estas otras deficiencias a la dirección. En cualquiera de los dos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los responsables del gobierno de la entidad, según proceda.

A26. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones relevantes con respecto a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en la dirección de la entidad[11].

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 9-10)

A27. *(Apartado suprimido).*

Contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartado 11)

A28. Para explicar los posibles efectos de las deficiencias significativas, no es necesario que el auditor cuantifique dichos efectos. Las deficiencias significativas pueden agruparse a efectos de presentación de la información cuando resulte oportuno hacerlo. El auditor también puede incluir en la comunicación escrita sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias, las respuestas decididas o propuestas por la dirección, así como una declaración relativa a si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.

A29. El auditor puede considerar adecuado incluir la siguiente información como contexto adicional de la comunicación:

- Una indicación de que, si el auditor hubiera realizado procedimientos más extensos con respecto al control interno, el auditor podría haber identificado más deficiencias sobre las que informar o podría haber concluido que en realidad no era necesario informar sobre algunas de las deficiencias comunicadas.
- Una indicación de que tal comunicación se proporciona para los fines de los responsables del gobierno de la entidad, y que puede no ser adecuada para otros fines.

A30. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor o la dirección proporcionen una copia de la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas a las autoridades reguladoras correspondientes. Cuando éste sea el caso, en la comunicación escrita del auditor puede incluirse la identidad de dichas autoridades reguladoras.

[11] NIA 260 (Revisada), apartado 13.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 300
PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
(NIA-ES 300)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 21, NIA 510 pie 2, NIA 600 pie 3, NIA 610 pie 18)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Requerimientos	
Participación de miembros clave del equipo del encargo	5
Actividades preliminares del encargo	6
Actividades de planificación	7-11
Documentación	12
Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A4
Participación de miembros clave del equipo del encargo	A5
Actividades preliminares del encargo	A6-A8
Actividades de planificación	A9-A18
Documentación	A19-A23
Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales	A24
Anexo: Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar una auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

2. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. La gestión de la calidad en los encargos de conformidad con la NIA 220 (Revisada) junto con una planificación adecuada de conformidad con esta NIA favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes: (Ref: Apartados A1-A4)

   - Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
   - Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
   - Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
   - Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
   - Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
   - Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

Fecha de entrada en vigor

3. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz.

Requerimientos

Participación de miembros clave del equipo del encargo

5. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría, incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A5, NIA 600 pie 52)

Actividades preliminares del encargo

6. El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:

   (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 (Revisada) relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y el encargo de auditoría[1];

   (b) la evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220 (Revisada)[2]; y

   (c) el establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210[3]. (Ref: Apartados A6-A8)

Actividades de planificación (Ref: NIA 600 pie 15)

7. El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría. (Ref: NIA 315 pie 69)

8. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor considerará la información obtenida de cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) y:

   (a) identificará las características del encargo que definen su alcance;

   (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;

   (c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;

   (d) considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y

   (e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo[4]. (Ref: Apartados A9-A13, NIA 540 pie 43, NIA 620 pie 6)

9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de: (Ref: NIA 220 pie 38, NIA 315 pie 69, NIA 600 pie 96)

   (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A14)

   (b) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada 2019)[5].

   (c) la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330[6];

---

1 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartados 22-24.
2 NIA 220 (Revisada), apartados 16-21.
3 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 9-13.
4 NIA 220 (Revisada), apartado 25.
5 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.*
6 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

(d) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref: Apartados A15-A17)

10. El auditor actualizará y cambiará cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref: Apartado A18, NIA 600 pie 50)

11. El socio del encargo revisará la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría. (Ref: NIA 220 pie 7)

Documentación

12. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[7]:

(a) la estrategia global de auditoría;

(b) el plan de auditoría; y

(c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, incluidos los cambios significativos a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, y la revisión de su trabajo[8], así como los motivos de dichos cambios. (Ref: Apartados A19-A23)

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales

13. El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:

(a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 (Revisada) relativos a la aceptación de relaciones con clientes y los encargos de auditoría[9]; y

(b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartado A24, NIGC 1 pie 12)

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la comunicación con el auditor predecesor, se debe atender a lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y en su normativa de desarrollo.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

A1. La NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. La información obtenida de cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) es pertinente a esta NIA. Por ejemplo, de conformidad con la NIA 220 (Revisada), se requiere que el socio del encargo determine que se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Dicha determinación es directamente aplicable cuando se determina la naturaleza, momento de utilización y extensión de los recursos necesarios

[7] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y apartado A6.
[8] NIA 220 (Revisada), apartados 30 y A91-A92.
[9] NIA 220 (Revisada), apartados 22-24.

para realizar el encargo en la estrategia global, tal y como requiere el apartado 8 de esta NIA.

A2. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría. Al planificar la auditoría, el auditor puede utilizar técnicas y herramientas de gestión de proyectos. La NIA 220 (Revisada)[10] describe cómo dichas técnicas y herramientas pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo.

A3. La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. La planificación, sin embargo, incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría que deben finalizarse antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, la planificación incluye la necesidad de considerar, antes de la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, cuestiones como las siguientes: (Ref: NIA 600 pie 49)

- Los procedimientos analíticos que van a aplicarse como procedimientos de valoración del riesgo.
- La obtención de conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y del modo en que la entidad está cumpliendo con dicho marco.
- La determinación de la importancia relativa.
- La participación de expertos.
- La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.

A4. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para ayudar al auditor a gestionar y alcanzar la calidad en el encargo (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir con la dirección la naturaleza o el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede comprometer la eficacia de la auditoría, al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría.

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

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 conocimientos y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación[11].

---

[10] NIA 220 (Revisada), apartados A73-A74.

[11] La NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y 18, establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre la discusión del equipo del encargo sobre la exposición a incorrecciones materiales de los estados financieros de la entidad. La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 15, proporciona orientaciones sobre el énfasis

Actividades preliminares del encargo (Ref: Apartado 6)

A6. La realización, al comienzo del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares del encargo detalladas en el apartado 6 ayuda al auditor en la identificación y la evaluación de hechos o circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de conformidad con la NIA 220 (Revisada).

A7. La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría para, por ejemplo:

- Mantener la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo;
- Determinar que no hay cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo;

  A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

- Determinar que no se producen malentendidos con el cliente con respecto a los términos del encargo.

A8. La aplicación de procedimientos iniciales relativos tanto a la continuidad de los clientes como a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo de auditoría actual requiere que se hayan completado antes de realizar otras actividades significativas del encargo de auditoría actual. Con respecto a encargos de auditoría recurrentes, dichos procedimientos iniciales a menudo se producen poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior.

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartados 7-8)

A9. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, puede incluir cuestiones como las siguientes:

- la naturaleza de recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) a emplear en áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el empleo de miembros del equipo con experiencia para las áreas de riesgo elevado o la asignación de expertos para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el número de miembros del equipo asignados para asistir al recuento físico de existencias en múltiples centros de trabajo, la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
- cuándo van a emplearse dichos recursos; por ejemplo, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- el modo en que se dirigen, supervisan o utilizan dichos recursos. Por ejemplo, cuándo se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo

puesto durante esta discusión en la exposición de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debida a fraude.

y/o la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (por ejemplo, dentro o fuera de la entidad).

A10. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre recursos para los encargos y sobre la realización de los encargos (incluida la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo).

A11. En el Anexo se enumeran ejemplos de aspectos a tener en cuenta al establecer la estrategia global de auditoría. (Ref: NIA 315 pie 69)

A12. Una vez establecida la estrategia global de auditoría, se puede desarrollar un plan de auditoría para tratar las diversas cuestiones identificadas en dicha estrategia, teniendo en cuenta la necesidad de alcanzar los objetivos de la auditoría mediante la utilización eficiente de los recursos del auditor. El establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría detallado no son procesos necesariamente diferenciados o secuenciales, sino que están estrechamente interrelacionados, debido a que los cambios en uno pueden dar lugar a cambios consiguientes en el otro.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A13. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, un equipo de auditoría muy pequeño puede realizar toda la auditoría. En muchas auditorías de este tipo de entidades interviene el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) con un miembro del equipo del encargo (o sin ninguno). Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento de la estrategia global de auditoría, en el caso de la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad de la auditoría y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, un breve memorando preparado al finalizar la auditoría anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en la auditoría recién finalizada, actualizado mediante discusiones con el propietario-gerente, puede servir como estrategia de auditoría documentada para el encargo de auditoría actual si cubre las cuestiones que se señalan en el apartado 8.

El plan de auditoría (Ref: Apartado 9)

A14. La NIA 220 (Revisada) trata de la responsabilidad del socio del encargo con relación a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo[12].

A15. El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo. La planificación de estos procedimientos tiene lugar en el transcurso de la auditoría, a medida que se desarrolla el plan de auditoría para el encargo. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor tiene lugar al inicio de la auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores específicos depende del resultado de los procedimientos de valoración del riesgo. Adicionalmente, el auditor puede comenzar la ejecución de procedimientos de auditoría posteriores relativos a determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, antes de planificar todos los demás procedimientos de auditoría posteriores. (Ref: NIA 260 pie 23)

[12] NIA 220 (Revisada), apartados 29-31.

A16. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores en su relación con la información a revelar es importante, teniendo en cuenta tanto la amplia gama de información como el grado de detalle que puede abarcar esa información a revelar. Además, cierta información a revelar puede contener información que no se obtiene del mayor ni de los auxiliares, lo que puede también afectar a los riesgos valorados y a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para tratarlos.

A17. La consideración de la información a revelar en los momentos iniciales de la auditoría también facilita al auditor prestar la debida atención y planificar el tiempo adecuado para hacer frente a la información a revelar del mismo modo que a los tipos de transacciones, hechos y saldos contables. La consideración en los momentos iniciales también puede ayudar al auditor a determinar los efectos en la auditoría de:

- información a revelar significativa nueva o revisada como resultado de cambios en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad (por ejemplo, un cambio en la identificación de segmentos requerida y la información por segmentos como consecuencia de una combinación de negocios significativa);
- nueva información a revelar significativa o revisada debida a cambios en el marco de información financiera aplicable;
- la necesidad de que intervenga un experto del auditor para ayudar en los procedimientos de auditoría relacionados con determinada información a revelar (por ejemplo, información a revelar relacionada con pensiones u otros beneficios por jubilación) y
- cuestiones relacionadas con información a revelar que el auditor puede desear discutir con los responsables del gobierno de la entidad[13].

Cambios en las decisiones de planificación en el transcurso de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A18. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. Esto puede ocurrir cuando el auditor obtiene información que difiere de modo significativo de la información disponible al planificar los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida mediante la aplicación de procedimientos sustantivos puede contradecir la evidencia de auditoría obtenida mediante pruebas de controles.

Documentación (Ref: Apartado 12)

A19. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave para gestionar la calidad en el encargo y un medio para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, momento de realización y ejecución de la auditoría.

[13] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A12.

A20. La documentación del plan de auditoría es un registro de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planificados, así como de los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las afirmaciones en respuesta a los riesgos valorados. Asimismo, sirve como registro de la correcta planificación de los procedimientos de auditoría que puede revisarse y aprobarse antes de su ejecución. El auditor puede utilizar programas de auditoría estándar o listados de comprobaciones de finalización de auditoría adaptados según sea necesario para reflejar las circunstancias concretas del encargo.

A21. Un registro de los cambios significativos en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría, y de los consiguientes cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados, explica el motivo por el que se hicieron dichos cambios significativos, así como la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría finalmente adoptados para la auditoría. También refleja la respuesta adecuada a los cambios significativos que hayan ocurrido durante la realización de la auditoría.

A22. Documentar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo de conformidad con la NIA 220 (Revisada) puede también proporcionar un registro de los cambios significativos a la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de la dirección, supervisión y revisión.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A23. Como se indica en el apartado A13, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones (véase apartado A20)[14] que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de controles, lo que es probable en una entidad de pequeña dimensión, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales (Ref: Apartado 13)

A24. El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes. Para un encargo de auditoría inicial, entre las cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría están las siguientes:

- Los acuerdos a alcanzar con el auditor predecesor para, por ejemplo, revisar sus papeles de trabajo, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.

Véase nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

- Cualquier aspecto importante (incluida la aplicación de principios contables o de normas de auditoría e información financiera) discutido con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad y el modo en que estas cuestiones afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.

[14] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura[15].
- Otras respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, dicho sistema de gestión de la calidad puede incluir respuestas que requieren que otro socio u otra persona con autoridad suficiente revise la estrategia global de auditoría antes de iniciar procedimientos de auditoría significativos, o para revisar los informes antes de su emisión).

[15] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*.

Anexo

(Ref: Apartados 7-8, A8-A12)

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

Este Anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al gestionar la calidad en el encargo. Muchas de estas cuestiones influirán en su estrategia global de auditoría y en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es necesariamente exhaustiva.

Características del encargo

- El marco de información financiera de acuerdo con el cual se ha preparado la información financiera sujeta a auditoría, incluida la necesaria conciliación con otros marcos de información financiera.
- Requerimientos de información financiera específicos del sector, tales como informes exigidos por las autoridades reguladoras del sector.
- El alcance previsto de la auditoría, incluidos los componentes en los que está previsto que se realice trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo, y el grado de participación de los auditores de los componentes.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus entidades o sus unidades de negocio que determinan el modo en que va a ser consolidado el grupo.
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- El requerimiento de una auditoría de estados financieros por motivos legales, reglamentarios u otros además del trabajo de auditoría a efectos de la auditoría de un grupo.
- Si la entidad dispone de una función de auditoría interna y, en su caso, si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización, para los fines de la auditoría.

  > A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada 2013) sobre la no aplicabilidad de la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

- La utilización por la entidad de organizaciones de servicios y el modo en que el auditor puede obtener evidencia relativa al diseño o funcionamiento de los controles realizados por aquellas.
- La utilización prevista de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores; por ejemplo, la evidencia relacionada con procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles.

- El efecto de las tecnologías de la información en los procedimientos de auditoría, incluida la disponibilidad de datos y la utilización prevista de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- La coordinación de la amplitud y del momento de realización previstos del trabajo de auditoría con cualquier revisión de información financiera intermedia, así como el efecto de la información obtenida en dichas revisiones sobre la auditoría.
- La disponibilidad de personal y de datos del cliente.

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones

- El calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales.
- La organización de reuniones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad para discutir la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo de auditoría.
- La discusión con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre el tipo y el momento previstos para la emisión de los informes, así como de otras comunicaciones, ya sean escritas o verbales, incluidos tanto el informe de auditoría, como las cartas de comentarios a la dirección y las comunicaciones a los responsables del gobierno de la entidad.
- La discusión con la dirección relativa a las comunicaciones previstas con respecto a la situación del trabajo de auditoría en el transcurso del encargo.
- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos y fechas de las comunicaciones relacionadas con el trabajo de auditoría realizado a efectos de la auditoría de un grupo.
- La naturaleza y momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo de auditoría realizado.
- Si hay alguna otra comunicación prevista con terceros, incluidas las responsabilidades de información legales o contractuales que puedan surgir de la auditoría.

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 3201 y, cuando proceda:
  - La determinación de la importancia relativa para la realización del trabajo de los componentes y su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600 (Revisada)[2].
  - Las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, los saldos contables y la información a revelar que puedan ser significativos.

---

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

2 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartados 35-36.

- La identificación preliminar de áreas en las que puede haber un riesgo mayor de incorrección material.
- El impacto del riesgo valorado de incorrección material con relación a los estados financieros a nivel global, en la dirección, la supervisión y la revisión.
- El modo en que el auditor resalta ante los miembros del equipo del encargo la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de aplicar el escepticismo profesional al reunir y evaluar la evidencia de auditoría.
- Los resultados de las auditorías anteriores que evaluaron la eficacia operativa del control interno, incluida la naturaleza de las deficiencias identificadas y las medidas adoptadas para tratarlas.
- Las discusiones sobre cuestiones que pueden afectar a la auditoría con el personal de la firma responsable de prestar otros servicios para la entidad.
- La evidencia del compromiso de la dirección con el diseño, la implementación y el mantenimiento de un control interno sólido, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable, tales como cambios en normas contables, que pueden conllevar información a revelar significativa nueva o revisada.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- El proceso o procesos utilizados por la dirección para identificar y preparar la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable, así como la información a revelar que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.
- Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Los cambios significativos en el sector, tales como cambios en su regulación, así como nuevos requerimientos de información.
- Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.

Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos

- Los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales asignados o puestos a disposición del encargo (por ejemplo, la asignación del equipo del encargo y del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material).
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA 2019)

IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

NIA-ES 315 (REVISADA 2019)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 220 pie 16 y 19, NIA 240 pie 1, NIA 260 pie 4, NIA 300 pie 5, NIA 320 pie 9, NIA 330 pie 1, NIA 402 pie 1, NIA 500 pie 1, NIA 510 pie 4, NIA 540 pie 1, NIA 550 pie 1, NIA 600 pie 4, NIA 610 pie 1, NIA 701 pie 5)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Conceptos clave en esta NIA	2-8
Graduación	9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13-18
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	19-27
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	28-37
Documentación	38
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A10
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A11-A47
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	A48-A183
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A184-A236
Documentación	A237-A241
Anexo 1: Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio	

Anexo 2: Conocimiento de los factores de riesgo inherente

Anexo 3: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

Anexo 4: Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad

Anexo 5: Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)

Anexo 6: Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor en la ejecución de una auditoría de estados financieros[1], incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo[2]. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[3]. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con[4]: los estados financieros en su conjunto; y las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

3. La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales[5].

4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control:

   - El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

   - El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

5. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[6]. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control. El grado en que varía el riesgo inherente se denomina en esta NIA "espectro de riesgo inherente".

---

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

2 NIA 200, apartado 17.

3 NIA 200, apartado 13(c).

4 NIA 200, apartado A36.

5 NIA 200, apartados 15-16.

6 NIA 200, apartado A46 y NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 6.

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240[7] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

7. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En la obtención de conocimiento requerida por esta NIA se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, las cuales pueden ser afinadas a medida que el auditor progresa en el proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones de riesgo, y modifique las respuestas globales posteriores y los procedimientos posteriores de auditoría, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330, o en caso de obtener nueva información.

8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros[8]. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos[9].

Graduación

9. La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas[10]. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas. (Ref: NIA 402 pie 3)

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido).*

---

7 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*
8 NIA 330, apartado 5.
9 NIA 330, apartado 6.
10 NIA 200, apartado A69.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondiente a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

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

    (a) Afirmaciones – Manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A1)

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

    (c) Controles – Políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref: Apartados A2-A5, NIA 265 pie 1)

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

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

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

(e) Controles del procesamiento de la información – Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o con procesos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). (Ref: Apartado A6)

(f) Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[11] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7-A8, NIA 240 pie 19, NIA 540 pie 32)

(g) Entorno de las TI – Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para alcanzar las estrategias de negocio. A los efectos de esta NIA:

(i) Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para el inicio, procesamiento, registro e información de transacciones o información. Las aplicaciones de TI incluyen almacenes de datos y generadores de informes.

(ii) La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.

(iii) Los procesos de TI son los procesos de la entidad para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI.

(h) Afirmaciones relevantes – Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: Apartado A9)

(i) Riesgos derivados de la utilización de TI – Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los controles en los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI).

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

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

[11] NIA 240, apartados A24–A27.

(l) Riesgo significativo – Un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10, NIA 230 pie 6, NIA 610 pie 20, NIA 701 pie 24)

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

(ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA[12].

(m) Sistema de control interno – El sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. A los efectos de las NIA, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados: (Ref: NIA 265 pie 1)

(i) el entorno de control;

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

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

(iv) el sistema de información y comunicación; y

(v) las actividades de control.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (Ref: Apartados A11-A18, NIA 200 pie 23, NIA 550 pie 7, NIA 570 pie 3)

(a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y

(b) el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartado A14)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A19-A21)

(a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad, incluidas personas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función). (Ref: Apartados A22-A26, NIA 240 pie 17, NIA 610 pie 13 y 27)

[12] NIA 240, apartado 28 y NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 18.

(b) Procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A27-A31, NIA 520 pie 1, NIA 600 pie 51)

(c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A32-A36)

Información procedente de otras fuentes

15. En la obtención de evidencia de conformidad con el apartado 13, el auditor tendrá en cuenta la información procedente de: (Ref: Apartados A37-A38)

(a) los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o del encargo de auditoría y,

(b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. (Ref: NIA 540 pie 54)

16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, evaluará si esa información aún es relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref: Apartados A39-A41, NIA 200 pie 18, NIA 500 pie 9)

Discusión por el equipo del encargo (Ref: NIA 240 pie 6, NIA 300 pie 11)

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material. (Ref: Apartados A42-A47, NIA 550 pie 8, NIA 600 pie 71)

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

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49, NIA 540 pie 8, NIA 600 pie 20 y 70, NIA 720 pie 12)

Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A50-A55)

19. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de: (Ref: NIA 250 pie 4, NIA 720 pie 14)

(a) los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:

(i) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI; (Ref: Apartados A56–A67)

(ii) factores sectoriales, normativos y otros factores externos;(Ref: Apartados A68–A73) y

(iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado de la entidad; (Ref: Apartados A74–A81)

(b) el marco de información financiera aplicable, así como las políticas contables de la entidad y los motivos de cualquier cambio en estas; (Ref Apartados A82–A84) y

(c) el modo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros de

conformidad con el marco de información financiera aplicable sobre la base del conocimiento adquirido en (a) y (b). (Ref: Apartados A85–A89)

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

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A90-A95)

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A96-A98)

Entorno de control

21. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo mediante: (Ref: Apartados A99-A100, NIA 240 pie 20, NIA 265 pie 1 y 4, NIA 550 pie 21)

(a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ref: Apartados A101–A102, NIA 540 pie 35)

(i) el modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos;

(ii) la independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección;

(iii) la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad;

(iv) el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y

(v) el modo en que la entidad exige responsabilidades por la consecución de los objetivos del sistema de control interno a las personas que han de responder de ello;

y

(b) la evaluación de si: (Ref: Apartados A103–A108, Pie 47)

(i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;

(ii) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta; y

(iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

22. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de:

(a) el conocimiento del proceso de la entidad para: (Ref: Apartados A109–A110)

(i) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref: Apartado A62)

(ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos, incluida la probabilidad de ocurrencia y

(iii) la respuesta a dichos riesgos;

y

(b) la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A111–A113, Pie 47, NIA 540 pie 38)

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:

(a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y

(b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).

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

24. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartados A114-A115)

(a) el conocimiento de los aspectos del proceso de la entidad que tratan de:

(i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas; (Ref: Apartados A116–A117) y

(ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y

y

(c) la evaluación de si el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A121–A122, Pie 47)

actividades; (Ref: Apartado A118, NIA 240 pie 17, NIA 610 pie 3) (b) el conocimiento de las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad; (Ref: Apartados A119–A120)	

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados A123-A130)

Sistema de información y comunicación

25. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartado A131)	
(a) el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref: Apartados A132–A143) (i) el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que: a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos	y (c) la evaluación de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustentan adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A146, Pie 47)

de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros; (ii) los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información; (iii) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y (iv) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a)(i) a (a)(iii) anteriores; (b) el conocimiento del modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref: Apartados A144–A145, NIA 600 pie 74) (i) a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera; (ii) a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y (iii) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;	

Actividades de control

26. El auditor obtendrá conocimiento del componente de actividades de control mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, a través de: (Ref: Apartados A147-A157)

(a) la identificación, en el componente de actividades de control, de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como sigue: (Ref: NIA 300 pie 14, NIA 402 pie 4, NIA 540 pie 9 y 13)

(i) controles que responden a un riesgo que se considera riesgo significativo; (Ref: Apartados A158–A159, NIA 240 pie 9, NIA 540 pie 12)

(ii) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;(Ref: Apartados A160–A161, NIA 240 pie 22)

(iii) controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar el auditor en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, que incluirán controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref: Apartados A162–A164)

(iv) otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en

y

(d) para cada uno de los controles identificados en los apartados (a) o (c)(ii): (Ref: Apartados A175–A181, NIA 240 pie 9, Pie 47, NIA 402 pie 5)

(i) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y

(ii) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.

su juicio profesional; (Ref: Apartado A165) (b) la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI basándose en los controles identificados en (a); (Ref: Apartados A166–A172) (c) para dichas aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI identificados en (b), la identificación de: (Ref: Apartados A173–A174) (i) los riesgos derivados de la utilización de TI; y (Ref: NIA 330 pie 6) (ii) los controles generales de TI de la entidad que responden directamente a dichos riesgos;	

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

27. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A182-A183)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184-A185, NIA 320 pie 13)

Identificación de los riesgos de incorrección material

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen: (Ref: Apartados A186-A192, NIA 240 pie 8, NIA 600 pie 23)
    (a) en los estados financieros (Ref: Apartados A193-A200) o
    (b) en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartado A201)

29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartados A202-A204)

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor valorará los riesgos y: (Ref: Apartados A193-A200)
    (a) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones y
    (b) evaluará la naturaleza y extensión de su efecto generalizado sobre los estados financieros.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados A205-A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente valorando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta el modo y el grado en que: (Ref: NIA 330 pie 3, NIA 540 pie 5, 10, 33, 45 y 63, NIA 600 pie 78)

    (a) los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y (Ref: NIA 540 pie 46)

    (b) los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A215-A216)

32. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es un riesgo significativo. (Ref: Apartados A218-A221, NIA 540 pie 11, NIA 550 pie 9)

33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A222-A225, NIA 330 pie 4, NIA 402 pie 8)

Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartados A226-A229, NIA 330 pie 3, NIA 540 pie 10 y 45)

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

35. El auditor evaluará si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección. (Ref: Apartados A230-A232, NIA 600 pie 24 y 80)

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales

36. En el caso de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no se han considerado tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref: Apartados A233-A235, NIA 330 pie 7)

Revisión de la valoración del riesgo

37. Si el auditor obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o las valoraciones de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o la valoración. (Ref: Apartado A236, NIA 330 pie 10, NIA 505 pie 14, 18 y 20, NIA 520 pie 10, NIA 540 pie 47, NIA 570 pie 10, NIA 701 pie 27, NIA 720 pie 14)

Documentación

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[13]: (Ref: Apartados A237-A241, NIA 240 pie 12, NIA 540 pie 70)

    (a) los resultados de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron;

    (b) los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;

    (c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y

    (d) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones (Ref: Apartado 12)

Afirmaciones (Ref: Apartado 12(a))

A1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, los auditores utilizan categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Algunos ejemplos de esas categorías de afirmaciones se describen en el apartado A190. Las afirmaciones son distintas de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580[14] para confirmar determinadas cuestiones o sustentar otra evidencia de auditoría.

Controles (Ref: Apartado 12(c))

A2. Los controles están integrados en los componentes del sistema de control interno de la entidad.

A3. Las políticas son implementadas a través de las actuaciones del personal dentro de la entidad o a través de restricciones que impiden al personal llevar a cabo actuaciones que entrarían en conflicto con esas políticas.

A4. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante documentación formal u otra comunicación de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden aplicar mediante actuaciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o por otros aspectos de su entorno de TI.

A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las

[13] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6-A7.

[14] NIA 580, *Manifestaciones escritas.*

afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos. (Ref: NIA 600 pie 73)

Controles de procesamiento de la información (Ref: Apartado 12(e))

A6. Los riesgos para la integridad de la información se originan por la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, que son políticas que definen los flujos de información, los registros y los procesos de información del sistema de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información son procedimientos que sustentan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información pueden estar automatizados (es decir, incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de la información o en controles generales de TI.

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 12(f))

El Anexo 2 contiene consideraciones adicionales relativas a la obtención de conocimiento de los factores de riesgo inherente.

A7. Los factores de riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo inherente cualitativos relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:

- complejidad;
- subjetividad;
- cambio;
- incertidumbre o
- susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.

A8. Otros factores de riesgo inherente, que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar a incorrección pueden incluir:

- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
- el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

Afirmaciones relevantes (Ref: Apartado 12(h))

A9. Un riesgo de incorrección material puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, no se trata de una afirmación relevante.

Riesgo significativo (Ref: Apartado 12(l))

A10. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en la que se está considerando. Para el riesgo inherente, la significatividad se puede considerar en el contexto de cómo y en qué grado los factores

de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe.

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

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude[15]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)[16] en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)[17] en relación con la empresa en funcionamiento y
- NIA 600 (Revisada)[18] en relación con los estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y ayuda al auditor a estar alerta a evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud aplicada por el auditor en la formulación de juicios profesionales que, a continuación, proporciona una base para sus actuaciones. El auditor aplica el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede incluir:

- cuestionar información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- considerar las respuestas a indagaciones, así como otra información, obtenidas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- prestar una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a fraude o error; y
- considerar si la evidencia de auditoría obtenida sustenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo (Ref: Apartado 13)

A14. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de un modo libre de sesgo puede ayudar al auditor en la identificación de

---

15 NIA 240, apartados 12-27.

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

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

18 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*

información potencialmente contradictoria, lo cual le puede ayudar en la aplicación de escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

Fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 13)

A15. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Algunas fuentes de información para procedimientos de valoración del riesgo, además de la información procedente de otras fuentes[19], pueden incluir:

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otro personal clave de la entidad, como los auditores internos.
- Algunos terceros como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- Información a disposición del público acerca de la entidad, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre actividades comerciales.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500[20].

Graduación (Ref: Apartado 13)

A16. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo varían en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, el grado de formalización de sus políticas y procedimientos, así como de sus procesos y sistemas). El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.

A17. Aunque el grado de formalización de las políticas y procedimientos, así como de los procesos y sistemas de una entidad pueden variar, se requiere que el auditor obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

> Ejemplos:
>
> Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración del riesgo o un proceso para el seguimiento del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no están formalizados, el auditor puede todavía aplicar procedimientos de valoración del riesgo mediante la observación e indagación.
>
> Se espera que otras entidades, habitualmente entidades más complejas, tengan políticas y procedimientos más formales y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación para la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.

[19] Véanse los apartados A37 y A38.

[20] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7.

A18. Es posible que la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo a aplicar la primera vez que se realiza un encargo sea más extensa que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsiguientes, el auditor se puede centrar en cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

Tipos de procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 14)

A19. La NIA 500[21] explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden aplicar para la obtención de evidencia de auditoría de procedimientos de valoración del riesgo y de procedimientos posteriores de auditoría. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos determinados[22]. El auditor puede aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, junto con procedimientos de valoración del riesgo cuando resulte eficiente hacerlo. Es posible que la evidencia de auditoría que sustenta la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustente asimismo la detección de incorrecciones materiales en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esos procedimientos pueden incluir la realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o los supervisores externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Herramientas y técnicas automatizadas (Ref: Apartado 14)

A21. Mediante la utilización de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a un gran volumen de datos (del mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operacionales) incluidos procedimientos de análisis, recálculos, reejecución o conciliaciones.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 14(a))

Por qué se realizan indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

A22. La información obtenida por el auditor para sustentar unas bases adecuadas para la identificación y valoración de riesgos y el diseño de procedimientos posteriores de auditoría se puede obtener mediante indagaciones ante la dirección y ante los responsables de la información financiera de la entidad.

A23. Las indagaciones ante la dirección y los responsables de la información financiera y ante las personas adecuadas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden facilitar al auditor perspectivas diferentes cuando identifica y valora riesgos de incorrección material.

---

[21] NIA 500, apartados A14-A17 y A21-A25.

[22] NIA 500, apartado A16.

Ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por la dirección. La NIA 260 (Revisada)[23] subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que ayude al auditor en la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones ante empleados responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones dirigidas al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. *(Apartado suprimido).*

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El Anexo 4 contiene consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si existe dicha función)

A25. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad para la identificación y valoración de riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A26. *(Apartado suprimido).*

[23] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* apartado 4(b).

Procedimientos analíticos (Ref: Apartado 14(b))

Por qué se aplican procedimientos analíticos como procedimiento de valoración del riesgo

A27. Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A28. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden, por tanto, ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor no conocía o el conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente, tal como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

A29. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden:

- Incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos (no financiera).
- Utilizar datos con un elevado grado de agregación. En consecuencia, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación general inicial sobre la probabilidad de que exista una incorrección material.

> Ejemplo:
>
> En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos de negocio y procesos menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una sencilla comparación de información, como, por ejemplo, el cambio en saldos contables intermedios o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores para obtener una indicación de áreas potencialmente de mayor riesgo.

A30. Esta NIA trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 520[24] trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos") y de la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría. En consecuencia, no se requiere que la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo se realice de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y guía de aplicación adicionales de la NIA 520 pueden proporcionar al auditor una orientación útil en la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo.

Herramientas y técnicas automatizadas

A31. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos se puede denominar análisis de datos.

[24] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

Ejemplo:

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de importes reales registrados con importes presupuestados, o puede aplicar un procedimiento más avanzado, extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando posteriormente esos datos utilizando técnicas de visualización para identificar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que pueden justificar procedimientos específicos de valoración del riesgo.

Observación e inspección (Ref: Apartado 14(c))

Por qué se realizan la observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A32. La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

Graduación

A33. Cuando las políticas y procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

Ejemplos:

- El auditor puede obtener conocimiento de los controles en un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante la observación directa.
- El auditor puede observar la segregación de funciones.
- El auditor puede observar cómo se introducen las contraseñas.

Observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A34. Los procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del consejo de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas como revistas de negocios y económicas; informes de analistas, bancos o de agencias de calificación; publicaciones normativas o financieras; u otros documentos externos acerca de los resultados de la entidad (como los que se mencionan en el apartado A79).
- Los comportamientos y actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

Herramientas y técnicas automatizadas

A35. Las herramientas y técnicas automatizadas también se pueden utilizar para observar o inspeccionar, en especial activos, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. *(Apartado suprimido).*

Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 15)

Por qué el auditor tiene en cuenta información procedente de otras fuentes

A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material proporcionando información y perspectiva sobre: (Ref: Pie 20)

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y los cambios que se pueden haber producido con respecto a periodos anteriores.
- La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del entorno de control por el auditor.
- El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen: (Ref: Pie 20)

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220 (Revisada), incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto[25].
- Otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. Es posible que el socio del encargo haya obtenido conocimiento relevante para la auditoría, incluido conocimiento sobre la entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o de aseguramiento, incluidos trabajos para responder a requerimientos adicionales de información en la jurisdicción.

Información obtenida de la experiencia anterior con la entidad y de auditorías anteriores (Ref: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y la de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores le pueden proporcionar información relevante para la determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Naturaleza de la información de auditorías anteriores

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

[25] NIA 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros,* apartados 22-24.

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior.
- Aquellos tipos específicos de transacciones y otros hechos o saldos contables (y la correspondiente información a revelar) para los que el auditor experimentó dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Si el auditor tiene intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual, se requiere que determine si la información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable. Si han cambiado la naturaleza o las circunstanciad de la entidad, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de periodos anteriores no siga siendo relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia y fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor puede considerar aplicar procedimientos adicionales que sean adecuados en función de las circunstancias.

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

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

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

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y sobre su posible localización.
- Ayuda a los miembros del equipo del encargo en la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos posteriores de auditoría. En especial, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar en mayor medida información

contradictoria basada en el conocimiento de cada uno de los miembros acerca de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude[26].

A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión por el equipo del encargo sólida y abierta, incluido para auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que puede ser especialmente importante aplicar el escepticismo profesional y puede llevar a la participación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia y la cualificación adecuada para participar en la aplicación de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

Graduación

A44. Cuando el encargo es realizado por una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión por el equipo del encargo), considerar las cuestiones mencionadas en los apartados A42 y A46 puede, sin embargo, ayudar al auditor a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material.

A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables del trabajo a realizar en los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

Discusión sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable.

A46. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda en la identificación, al inicio de la auditoría, de dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluso en casos en los que el marco de información financiera aplicable sólo requiere información a revelar simplificada. Algunas de las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:

- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden producir información a revelar significativa nueva o revisada;

[26] NIA 240, apartado 16.

- cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
- información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios significativos de la dirección acerca de la información a revelar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A47. *(Apartado suprimido).*

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

Los Anexos 1 a 6 contienen consideraciones adicionales en relación con la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

Obtención del conocimiento requerido (Ref: Apartados 19–27)

A48. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. En consecuencia, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A49. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también puede ayudarle en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. Estos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se esperan significativos constituyen las bases del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

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

A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha información constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo: (Ref: NIA 600 pie 70)

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

- en la aplicación de procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros de conformidad con la NIA250[27];
- en la evaluación de si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[28];
- en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, de conformidad con la NIA 320[29]; o
- al considerar lo adecuado de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.

A51. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también está presente en el modo en que el auditor planifica y aplica procedimientos posteriores de auditoría, por ejemplo:

- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520[30];
- en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, relativa a las hipótesis o a las manifestaciones verbales y escritas de la dirección).

Graduación

A52. La naturaleza y la extensión del conocimiento que se requiere es una cuestión de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido:

- la dimensión y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- la experiencia previa del auditor con la entidad;
- la naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están o no formalizados, y
- la naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración del riesgo del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en el caso de entidades más complejas. Se espera que el grado de conocimiento que debe tener el auditor sea inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen información a revelar más sencilla y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de

---

[27] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros,* apartado 14.

[28] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros,* apartado 13 (e).

[29] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría,* apartados 10-11.

[30] NIA 520, apartado 5.

obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno y del modo en que es aplicable a la entidad el marco de información financiera.

A55. La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las cualificaciones especializadas necesarias para ayudar en la obtención del conocimiento requerido.

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

La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio (Ref: Apartado 19(a)(i))

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad

A56. El conocimiento de la estructura organizativa y de propiedad de la entidad puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura de la entidad.

  Ejemplo:

  La entidad puede ser una entidad aislada o su estructura puede incluir filiales, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Dicho conocimiento puede ayudar en la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros[31].

- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

  Ejemplo:

  En entidades menos complejas, sus propietarios pueden participar en la dirección de la entidad por lo que hay poca o ninguna distinción. Por el contrario, como en el caso de algunas entidades cotizadas, puede haber una distinción clara entre la dirección, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno [32].

- La estructura y la complejidad del entorno de TI de la entidad.

[31] La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

[32] La NIA 260 (Revisada), apartados A1 y A2, proporciona orientaciones sobre la identificación de los responsables del gobierno y explica que, en algunos casos, es posible que todos o algunos de los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad.

Ejemplos:

Una entidad:

- Puede tener, para distintas empresas, múltiples sistemas de TI heredados que no están bien integrados, lo que da lugar a un entorno de TI complejo.
- Puede estar empleando proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo).

Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y su procesamiento como parte de sus procedimientos para conocer el sistema de información. Un resultado de esos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizativa de la entidad o sobre las personas con las que hace negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. *(Apartado suprimido).*

Ejemplo:

(Ejemplo suprimido).

Gobierno de la entidad

Por qué el auditor obtiene conocimiento del gobierno de la entidad

A59. Tener conocimiento del gobierno de la entidad puede ayudar al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de su sistema de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias que pueden indicar una mayor susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

Conocimiento del gobierno de la entidad

A60. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.
- La existencia de un consejo no ejecutivo y, en su caso, su separación de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, un comité de auditoría, y las responsabilidades de esos grupos.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

El modelo de negocio de la entidad

El Anexo 1 contiene consideraciones adicionales para la obtención de conocimiento de la entidad y de su modelo de negocio, así como consideraciones adicionales relativas a la auditoría de entidades con cometido especial.

Por qué el auditor obtiene conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos, estrategia y modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender la entidad en el ámbito estratégico y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor en la identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

Ejemplos:

El modelo de negocio puede confiar en la utilización de TI de diferentes maneras:

- la entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de registro de inventario y de puntos de venta para registrar la venta de zapatos; o
- la entidad vende zapatos por Internet por lo que todas las transacciones de ventas son procesadas en un entorno de TI, incluida el inicio de las transacciones a través de una página web.

Para estas dos entidades, los riesgos de negocio derivados de modelos de negocio significativamente distintos serían sustancialmente diferentes, a pesar de que ambas vendan zapatos.

Conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos dan lugar a riesgos de incorrección material.

A63. Algunos riesgos de negocio que incrementan la susceptibilidad de riesgos de incorrección material se pueden derivar de:

- Objetivos y estrategias inadecuados, una ejecución ineficaz de las estrategias o cambios o complejidad.
- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, por:
  - el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
  - un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
  - defectos en un producto o servicio que pueden producir responsabilidades legales y poner en riesgo la reputación.
- incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir un sesgo intencionado o no de la dirección y, como resultado, afectar a la razonabilidad de hipótesis significativas y a las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan producir un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- desarrollos sectoriales como la falta de personal o de la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector;
- nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos;
- expansión del negocio y que la demanda no haya sido estimada correctamente;
- nuevos requerimientos contables cuando se ha producido una implementación incompleta o incorrecta;
- requerimientos normativos que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico;
- requerimientos de financiación actuales y prospectivos, tales como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos;
- la utilización de TI, como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como a la información financiera; o
- los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables.

A65. Normalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. *(Apartado suprimido).*

A67. *(Apartado suprimido).*

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref: Apartado 19(a)(ii))

Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y coste de la energía.

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con la competencia y capacidad adecuadas[33].

Factores normativos

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio que se haya producido en ellos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- Marco normativo en el caso de un sector regulado, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluido la correspondiente información a revelar.
- La legislación y normativa que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias laborales.
- Legislación y disposiciones reglamentarias fiscales.
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera[34].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. *(Apartado suprimido).*

Otros factores externos

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

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

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

A74. El conocimiento de las mediciones utilizadas por la entidad ayuda al auditor en la consideración de si esas mediciones, utilizadas tanto externa como internamente, generan presiones a la entidad para alcanzar los resultados previstos. Esas presiones pueden motivar a la dirección para llevar a cabo actuaciones que incrementen la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, para mejorar los resultados o preparar a sabiendas estados financieros con incorrecciones)

[33] NIA 220 (Revisada), apartados 25-28.
[34] NIA 250 (Revisada), apartado 13.

(véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude).

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material de información financiera relacionada. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

Mediciones utilizadas por la dirección

A76. Normalmente, la dirección y otras personas miden y revisan las cuestiones que consideran importantes. Las indagaciones ante la dirección pueden revelar que esta confía en algunos indicadores clave, tanto a disposición del público como no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas. En esos casos, el auditor puede identificar mediciones del resultado relevantes, tanto internas como externas, considerando la información que emplea la dirección para gestionar su empresa. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave para evaluar el resultado financiero pueden incluir:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios y tendencias clave y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

Graduación (Ref: Apartado 19(a)(iii))

A78. Los procedimientos que se apliquen para conocer las mediciones de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o de la complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la dirección de esta.

Ejemplos:

- En el caso de algunas entidades menos complejas, las condiciones de la financiación bancaria (es decir, clausulas bancarias) pueden estar ligadas a mediciones de resultado específicas relacionadas con el resultado o la situación financiera de la entidad (por ejemplo, un fondo de maniobra máximo). El conocimiento por el auditor de las mediciones del resultado utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.
- En el caso de algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en el sector asegurador o bancario, el resultado o la situación financiera se pueden medir utilizando requerimientos normativos (por ejemplo, requerimientos normativos sobre ratios tales como de capitalización o de liquidez que se deben alcanzar). El conocimiento por el auditor de estas mediciones del resultado le puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.

Otras consideraciones

A79. Es posible que terceros revisen y analicen también el resultado de la entidad, en especial, en el caso de entidades cuya información financiera está a disposición del público. El auditor también puede tener en cuenta información a disposición del público como ayuda para obtener un mayor conocimiento del negocio o identificar información contradictoria como la procedente de:

- Analistas o agencias de calificación crediticia.
- Noticias y otros medios de comunicación, incluidas las redes sociales.
- Autoridades fiscales.
- Autoridades reguladoras.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

Dicha información financiera se puede, a menudo, obtener de la entidad auditada.

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del sistema de control interno en los apartados A114-A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión del resultado financiero tiene como finalidad comprobar si los resultados de la entidad cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno se ocupa de hacer un seguimiento de la eficacia de los controles incluidos los que están relacionados con la medición y revisión por la dirección de los resultados financieros.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias de control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. *(Apartado suprimido).*

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

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad

A82. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad y el modo en que se aplica en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen:

- Las prácticas contables de la entidad en referencia al marco de información financiera aplicable, tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones, en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Reconocimiento de ingresos.

- Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las correspondientes pérdidas por insolvencias.
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de criptomonedas).

• El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables, incluido cualquier cambio en ellas, así como los motivos de esos cambios, puede comprender cuestiones como:

- Los métodos utilizados por la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
- El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
- Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que pueden hacer necesario un cambio en las políticas contables de la entidad.
- Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará o cumplirá dichos requerimientos.

A83. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar si se pueden esperar cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, con respecto a otros periodos).

> Ejemplo:
>
> Si una entidad ha sido parte de una combinación de negocios significativa durante el ejercicio, es probable que el auditor espere cambios en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relativos a dicha combinación de negocios. Por el contrario, si no se produjeron cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que sigue siendo aplicable el conocimiento obtenido en el periodo anterior.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A84. *(Apartado suprimido).*

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

> En el Anexo 2 figuran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, clasificados por factor de riesgo inherente.

Por qué el auditor conoce los factores de riesgo inherente al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

A85. El conocimiento de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor en la identificación de hechos o condiciones cuyas características pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrección. Estas

características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que exista una incorrección o en la magnitud de la posible incorrección si existe. El conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección puede facilitar al auditor un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección también ayuda al auditor en la valoración de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección cuando valora el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). En consecuencia, el conocimiento de los factores de riesgo inherente también puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A86. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden verse influidas por evidencia de auditoría obtenida por él en la aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo, de procedimientos posteriores de auditoría o en el cumplimiento de otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

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

A87. El grado de susceptibilidad de incorrección de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar originada por la complejidad o la subjetividad, a menudo, está estrechamente vinculado al grado en el que está sujeto a cambios o incertidumbre.

> Ejemplo:
>
> Si la entidad tiene una estimación contable basada en hipótesis cuya selección está sujeta a juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable esté afectada tanto por subjetividad como por incertidumbre.

A88. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar debida a complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad del auditor de aplicar escepticismo profesional. Además, cuando un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible de incorrección debido a complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherente pueden crear oportunidades para el sesgo de la dirección, intencionado o no, y afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también pueden verse afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente.

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

Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21–27, NIA 265 pie 4)

> En el Anexo 3 se describen con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y limitaciones inherentes al control interno, respectivamente. En el Anexo 3 también se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.

A90. El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene mediante los procedimientos de valoración del riesgo aplicados para conocer y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno como se explica en los apartados 21 a 27.

A91. Los componentes del sistema de control interno a efectos de esta NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, o el modo en que clasifica un determinado componente. Las entidades pueden utilizar una terminología o marcos distintos para describir los diversos aspectos del sistema de control interno. A efectos de una auditoría, los auditores también pueden utilizar una terminología o marcos distintos siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA. (Ref: NIA 210 pie 15)

Graduación

A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de esta. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles (es decir, políticas y procedimientos) menos estructurados o más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A93. *(Apartado suprimido).*

Tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

> En el Anexo 5 se proporcionan orientaciones adicionales en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del sistema de control interno.

A94. El objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

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

A95. En la evaluación de la eficacia del diseño de los controles y de si han sido implementados (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un conocimiento preliminar del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que responde a estos. También puede influir en la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor en el diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría, incluida cualquier previsión de comprobar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso de la entidad

para el seguimiento de los componentes de los controles afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del sistema de información y de comunicación de la entidad y del componente de actividades de control de la entidad afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que sustentan a otros controles y pueden, por lo tanto, tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección oportunamente). No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad

A97. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno. El entorno de control no previene ni detecta y corrige incorrecciones directamente. Puede, sin embargo, influir en la eficacia de controles en otros componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y su proceso de seguimiento del sistema de control interno están diseñados para funcionar de un modo que también sustenta la totalidad del sistema de control interno.

A98. Debido a que esos componentes son el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su funcionamiento podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación de esos componentes por el auditor afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan al diseño por el auditor de respuestas globales, que incluyen, como se explica en la NIA 330, una influencia sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría[35].

Obtención de conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21)

Graduación

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control den una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. En

[35] NIA 330, apartados A1-A3.

consecuencia, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o no ser aplicables.

A100. Además, es posible que en entidades menos complejas no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la evidencia aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias.

Ejemplos:

- La estructura organizativa en una entidad menos compleja probablemente sea más sencilla y pueda incluir un reducido número de empleados que participen en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno es desempeñada directamente por el propietario-gerente, el auditor puede determinar que no es relevante la independencia de los responsables del gobierno de la entidad.
- Es posible que las entidades menos complejas no tengan un código de conducta escrito pero que, en su lugar, hayan desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21(a))

A101. Se puede obtener evidencia de auditoría para el conocimiento del entorno de control mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo (por ejemplo, la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos).

A102. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y considerando información de fuentes externas acerca de:

- el modo en que la dirección comunica a los empleados su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; e
- inspeccionando el código de conducta escrito de la dirección y observando si actúa de un modo acorde con dicho código.

Evaluación del entorno de control (Ref: Apartado 21(b))

Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; de si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema control interno de la entidad y de si alguna deficiencia de control identificada menoscaba los demás componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor en la identificación de posibles asuntos en otros componentes del sistema de control interno. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y, en consecuencia, a identificar y

valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

La evaluación por el auditor del entorno de control

A104. La evaluación por el auditor del entorno de control se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).

A105. Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. Dicho efecto puede ser positivo o negativo.

> Ejemplo:
>
> Es posible que la participación directa de una única persona sea clave para permitir a la entidad alcanzar su objetivo de crecimiento y otros y también puede contribuir de modo significativo a un sistema de control interno eficaz. Por otra parte, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección a través de la elusión de los controles por la dirección.

A106. El auditor puede considerar el modo en que los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección teniendo en cuenta la participación de los miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.

A107. A pesar de que el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio del fraude.

> Ejemplo:
>
> Unas políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden mitigar los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento y el registro. de la información financiera. Sin embargo, es posible que esas políticas y procedimientos no mitiguen la elusión de los controles por la alta dirección (por ejemplo, para sobrevalorar los beneficios).

A108. La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la gobernanza sobre las TI es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad y hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI para sustentar su información financiera.
- La estructura organizativa de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación)).

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

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

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

- han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y
- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad[36].

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de dichos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(b))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado

A111. La evaluación por el auditor del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que los valora y responde ayuda al auditor a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado (Ref: Apartado 22(b))

A112. La evaluación por el auditor de lo adecuado que es el proceso de valoración del riesgo por la entidad se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 22(a).

Graduación

A113. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta es una cuestión de juicio profesional del auditor.

> Ejemplo:
>
> En algunas entidades menos complejas, y en especial las entidades dirigidas por el propietario, se puede realizar una valoración del riesgo adecuada a través de la

[36] NIA 240, apartado 19.

participación directa de la dirección o del propietario (por ejemplo, el director o el propietario puede dedicar tiempo de manera rutinaria al seguimiento de las actividades de la competencia y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). A menudo, la evidencia de que existe esta valoración del riesgo en este tipo de entidades no está formalmente documentada, pero a través de las discusiones que mantiene el auditor con la dirección puede poner en evidencia que, de hecho, la dirección está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtención de conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24)

Graduación

A114. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el auditor del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno a menudo se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

Ejemplo:

Puede ocurrir que la dirección reciba quejas de los clientes relativas a inexactitudes en su declaración mensual que alerten al propietario de la existencia de cuestiones relacionadas con el momento en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A115. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal para el seguimiento del sistema de control interno, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información de la contabilidad de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

Conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A117. El auditor también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:

- evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
- evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la información.

- Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores o las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información financiera.

Conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartado 24(a)(ii))

El Anexo 4 contiene consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013)[37].

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocimiento de las fuentes de información (Ref: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información contenida en comunicaciones de terceros tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluido si la información que se utiliza es relevante y fiable, le ayuda a evaluar si el proceso para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información utilizada para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de una base para dicha hipótesis,

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

los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a alcanzar conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

Evaluación del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad realiza evaluaciones continuas y puntuales para el seguimiento de la eficacia de los controles le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref: Apartado 24(c))

A122. La evaluación por el auditor de lo adecuado del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno se basa en su conocimiento de dicho proceso.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados 25-26)

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y en los componentes de actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir errores en las afirmaciones).

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación y de los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación porque el conocimiento de las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de proceso de la información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y la evaluación de si el componente proporciona un soporte adecuado para la preparación de los estados financieros de la entidad, sustentan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones por el auditor. Este conocimiento y esta evaluación también pueden tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor son incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que se pueden haber formado sobre la base de información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de actividades de control y que evalúe su diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ello le ayuda en el conocimiento del enfoque de la dirección para responder a determinados riesgos y, por lo tanto, le proporciona una base para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría que respondan a esos riesgos como requiere la NIA 330. Cuanto más alto se valore un riesgo dentro del espectro de riesgo inherente, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no prevé comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar al diseño de la naturaleza, el momento de

realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

La naturaleza iterativa del conocimiento del auditor y la evaluación del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control

A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le puede ayudar en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En la obtención de conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar esas expectativas iniciales con el fin de determinar la extensión del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información que debe obtener. (Ref: NIA 600 pie 77)

A127. El conocimiento del sistema de información por el auditor incluye conocer las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y otros aspectos relacionados de las actividades de la entidad de procesamiento de la información. Esta información y la que se obtenga de la evaluación por el auditor del sistema de información pueden confirmar o influir más en sus expectativas sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos inicialmente identificados (véase el apartado A126).

A128. En la obtención de conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad, es posible que el auditor identifique también controles en el componente de actividades de control que deben ser identificados de conformidad con el apartado 26(a). En la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control al diseñar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor se puede centrar en primer lugar en los controles sobre asientos en el diario y en los controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar.

A129. La valoración por el auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, es posible que la identificación por el auditor de controles relacionados con riesgos significativos solo se pueda realizar cuando el auditor haya valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, es posible que solo se puedan identificar los controles que responden a riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) una vez que el auditor haya realizado sus valoraciones de riesgo inherente.

A130. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones depende tanto:

- del conocimiento por el auditor de las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el sistema de información y en el componente de comunicación, como
- de la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control.

Obtención de conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref: Apartado 25)

Los apartados 15-19 del Anexo 3 contienen consideraciones adicionales en relación con el sistema de información y comunicación.

Graduación

A131. Es probable que en entidades menos complejas el sistema de información y los procesos de negocio relacionados sean menos sofisticados que en las entidades más complejas, y es probable que el entorno de TI sea menos complejo. No obstante, la función del sistema de información es igual de importante. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en la auditoría de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en mayor medida (véase apartado A86).

Obtención de conocimiento del sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

A132. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer el modo en que la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información puede incluir información acerca de los sistemas (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operativos porque esa información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados de tal forma que los controles pueden estar diseñados de modo que se alcancen de manera simultánea objetivos de información financiera, de cumplimiento y operativos, y combinaciones de estos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información. La información acerca de los recursos humanos que participan que puede ser relevante para el conocimiento de los riesgos para la integridad del sistema de información incluye:

- la competencia profesional de las personas que realizan el trabajo;
- si se dispone de los recursos adecuados y
- si hay una adecuada segregación de funciones.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en el sistema de información y en el componente de comunicación incluyen la naturaleza de:

(a) los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que deban ser procesados;

(b) el procesamiento de la información para mantener la integridad de dichos datos o información y

(c) los procesos de la información, el personal y otros recursos que se utilizan en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluye el modo en que se originan las transacciones, ayuda al auditor en la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información se puede obtener de varias maneras que pueden incluir:

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

Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener un acceso directo o una descarga de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.

- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
    - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
    - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[38].

A139. Algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

La utilización de tecnologías de la información en el sistema de información

Por qué conoce el auditor el entorno de TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento por el auditor del sistema de información incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y del modo en que integra la utilización de TI también pueden proporcionar un contexto útil a la naturaleza y extensión de las TI esperadas en el sistema de información.

Conocimiento de la utilización de TI por la entidad

A142. La obtención por el auditor de conocimiento del entorno de TI se puede centrar en identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en los flujos de transacciones o en la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esas transacciones o información.

[38] NIA 570 (Revisada), apartados 19-20.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI en las que se apoyan a la vez que obtiene conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad.

Obtención de conocimiento de la comunicación de la entidad (Ref: Apartado 25(b))

Graduación

A144. En las entidades de mayor tamaño y más complejas, la información que el auditor puede considerar para el conocimiento de la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección. Independientemente de la dimensión de la entidad, la existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Evaluación de si los aspectos relevantes del sistema de información sustentan la preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 25(c))

A146. La evaluación por el auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros se basa en el conocimiento obtenido en los apartados 25(a)-(b).

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

Controles en el componente de actividades de control

Los apartados 20 y 21 del Anexo 3 contienen consideraciones adicionales en relación con las actividades de control.

A147. El componente de actividades de control incluye controles diseñados para asegurar la adecuada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control e incluye controles tanto directos como indirectos.

Ejemplo: Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A148. La identificación y evaluación por el auditor de controles en el componente de actividades de control se centra en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad y responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información para los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo por la entidad o en el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad, los cuales pueden ser identificados de conformidad con el apartado 26. No obstante, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que sustentan a otros controles y el control objeto de consideración, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, las correspondientes incorrecciones.

> Ejemplo:
>
> La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con los riesgos de incorrección material relevantes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para responder a esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

A150. En el apartado 26 también se requiere que el auditor identifique y evalúe controles generales de TI para aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI porque los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información. Un solo control general de TI no es habitualmente suficiente para responder a un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.

A151. Los controles que se requiere que el auditor identifique, cuyo diseño debe evaluar y cuya implementación debe determinar, de conformidad con el apartado 26, son:

- Controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. La evaluación de dichos controles proporciona al auditor la base para el diseño de procedimientos de pruebas de controles de conformidad con la NIA 330. Esos controles también incluyen controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Controles que incluyen controles para responder a riesgos significativos y controles sobre asientos en el diario. La identificación y evaluación de esos controles por el auditor también puede influir en su conocimiento de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos de incorrección material adicionales (véase apartado A95). Este conocimiento también proporciona la base para el diseño por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos sustantivos que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material valorados.
- Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional.

A152. Se requiere que se identifiquen controles en el componente de actividades de control cuando dichos controles cumplan uno o varios de los criterios expuestos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando múltiples controles alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26)

A153. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tales como filtros de edición y de validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la salvaguarda de activos.

A154. Los controles en el componente de actividades de control pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichos controles pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A155. Independientemente de si están dentro del entorno de TI o de si son sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y aplicarse a diferentes niveles organizativos y funcionales.

Graduación (Ref: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de actividades de control de las entidades menos complejas probablemente sean similares a los de entidades de mayor dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas es posible que un mayor número de controles sea aplicado directamente por la dirección.

> Ejemplo:
>
> El hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes.

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario-gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles[39].

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

Controles que responden a riesgos que se consideran riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a)(i))

A158. Independientemente de si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles que responden a riesgos significativos, el conocimiento obtenido acerca del enfoque de la dirección para responder a esos riesgos puede proporcionar una base para el diseño y aplicación de procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos como lo requiere la NIA 330[40]. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras

[39] NIA 240, apartado A28.
[40] NIA 330, apartado 21.

respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos derivados de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Controles tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplo:
Cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240[41] requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

Controles sobre asientos en el diario (Ref: Apartado 26(a)(ii))

A160. Entre los controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera que se identifiquen en todas las auditorías están los controles sobre asientos en el diario, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en el diario, tanto estándar como no, o automatizados o manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:
En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto confiar en la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato

[41] NIA 240, apartados 28 y A33.

electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría automatizadas.

> Ejemplo:
>
> En la auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor pueda extraer una relación completa de todas las anotaciones en el diario a una hoja de cálculo. A partir de allí, es posible que el auditor pueda clasificar las anotaciones en el diario aplicando varios filtros como divisa, nombre del preparador o del revisor, anotaciones en el diario que se elevan al bruto sólo en el balance y en la cuenta de resultados, o examinar el listado por la fecha en que el asiento se registró en el mayor, para ayudarle en el diseño de respuestas a los riesgos identificados relativos a asientos en el diario.

Controles cuya eficacia operativa tiene previsto probar el auditor (Ref: Apartado 26(a)(iii))

A162. El auditor determina si existen algunos riesgos de incorrección material en las afirmaciones para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[42], diseñe y aplique pruebas de controles que responden a dichos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. Como resultado, cuando existan controles que responden a esos riesgos, se requiere que se identifiquen y evalúen.

A163. En otros casos, cuando el auditor tiene previsto tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también se requiere que se identifiquen porque la NIA 330[43] requiere que el auditor diseñe y aplique pruebas de los mismos.

> Ejemplos:
>
> El auditor puede tener previsto probar la eficacia operativa de los controles:
>
> - Sobre transacciones rutinarias ya que tales pruebas pueden resultar más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
> - Sobre la integridad y la exactitud de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa información, cuando el auditor tiene intención de tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría.
> - Relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor de probar la eficacia operativa de los controles también pueden verse influidos por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias en el entorno de control, esto puede afectar a las expectativas globales acerca de la eficacia operativa de los controles directos.

---

[42] NIA 330, apartado 8(b).

[43] NIA 330, apartado 8(a).

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref: Apartado 26(a)(iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuado identificar, cuyo diseño puede considerar adecuado evaluar y determinar su implementación, pueden incluir:

- controles que responden a riesgos valorados como más alto dentro del espectro de riesgo inherente pero que no han sido considerados riesgos significativos;
- controles relacionados con conciliaciones de registros detallados con el mayor o,
- en el caso de utilizar una organización de servicios, controles complementarios de la entidad usuaria[44].

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartados 26(b)–(c))

El Anexo 5 incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y orientaciones relacionadas con dichas características que pueden ser relevantes en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos derivados de la utilización de TI y en los controles generales relacionados con aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. El conocimiento de los riesgos derivados de la utilización de TI y de los controles implementados por la entidad para responder a esos riesgos puede afectar a:

- la decisión del auditor sobre si probar la eficacia operativa de los controles para responder a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros;

Ejemplo: Cuando los controles generales de TI no están diseñados de un modo eficaz o no están debidamente implementados para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan cambios no autorizados en los programas o accesos no autorizados a aplicaciones de TI), esto puede influir en la decisión del auditor de confiar en controles automatizados en la aplicación de TI afectada.

- la valoración por el auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

Ejemplo: La continuidad de la eficacia operativa de un control de procesamiento de la información puede depender de determinados controles generales de TI que previenen o detectan cambios no autorizados en el programa de TI de control de procesamiento de la información (es decir, controles sobre cambios en los programas de la correspondiente aplicación de TI). En tales circunstancias, la esperada eficacia operativa del control general de TI (o su ausencia) puede influir en la valoración por el auditor del riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser más elevado cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no tiene previsto probar los controles generales de TI).

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

- la estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad generada por las aplicaciones de TI de la entidad o que involucra información originada por las mismas;

  Ejemplo:

  Cuando la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría sea generada por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar controles sobre informes generados por el sistema, incluida la identificación y comprobación de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en los programas o cambios directos de datos en los informes.

- la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones; o

  Ejemplo:

  Cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

- el diseño de procedimientos posteriores de auditoría.

  Ejemplo:

  Si los controles de procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, es posible que el auditor determine comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI, para lo que será necesario diseñar pruebas de controles para esos controles generales. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI o se espera que dichos controles generales sean ineficaces, los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI probablemente tengan que ser tratados mediante el diseño de procedimientos sustantivos. No obstante, es posible que los riesgos derivados de la utilización de TI no puedan ser tratados cuando están relacionadas con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar las implicaciones en la opinión del auditor.

Identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, el conocimiento de la naturaleza y de la complejidad de los procesos específicos de TI y de los controles generales de TI establecidos por la entidad puede ayudar al auditor en la determinación de cuáles son las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar adecuadamente la información en el sistema de información de la entidad y para mantener la integridad de esta. Es posible que esas aplicaciones estén sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

A168. La identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI implica tener en cuenta los controles identificados por el auditor puesto que tales controles pueden suponer la utilización de TI o confiar en las TI. El auditor se puede

centrar en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección identificados por él, incluidos los controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar el modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar se almacena y procesa en el sistema de información y si la dirección confía en controles generales de TI para mantener la integridad de esta.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso, las aplicaciones que producen dichos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. En otros casos, es posible que el auditor no tenga previsto confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y prevea comprobar directamente los datos de entrada y de salida de dichos informes, en cuyo caso, puede no identificar las correspondientes aplicaciones de TI como sujetas a riesgos por TI.

Graduación

A170. La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en base a estos factores.

Ejemplos:

- Es poco probable que una entidad que utiliza un software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas tenga un proceso relativo a cambios en los programas, pero sí puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, parámetros o niveles). Además, es posible que la entidad tenga un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, haber nombrado una persona para que tenga acceso al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formales.
- Por el contrario, es posible que una entidad de gran dimensión confíe en mayor grado en las TI y el entorno de TI puede involucrar múltiples aplicaciones de TI y los procesos de TI para la gestión del entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento separado de TI que desarrolla e implementa los cambios en los programas y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad haya implementado controles generales de TI formales sobre sus procesos de TI.
- Cuando la dirección no confíe en controles automatizados o en controles generales de TI para el procesamiento de transacciones o el mantenimiento de los datos, y el auditor no haya identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de la información (o ninguno que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar comprobar directamente cualquier información generada por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI sujeta a riesgos por la utilización de TI.

- Cuando la dirección confíe en una aplicación de TI para el procesamiento o el mantenimiento de los datos y el volumen de datos sea significativo, y la dirección confíe en la aplicación de TI para ejecutar controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos por la utilización de TI.

A171. Cuando el entorno de TI de una entidad es más complejo, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con cualificaciones especializadas en TI. Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.

Identificación de otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

A172. Los demás aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI incluyen la red, los sistemas operativos y bases de datos y, en determinadas circunstancias, las comunicaciones (interfaces) entre aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del entorno de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. Cuando el auditor haya identificado aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, bases de datos, sistema operativo, red) porque esos aspectos dan apoyo e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartado 26(c))

El Anexo 6 contiene consideraciones para la obtención de conocimiento de los controles generales de TI.

A173. En la identificación de riesgos derivados de la utilización de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del entorno de TI y los motivos por los que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI identificados, es posible que el auditor identifique riesgos aplicables derivados de la utilización de TI relacionados principalmente con accesos no autorizados o con cambios no autorizados en los programas, o que tratan los riesgos de cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgos de cambios inapropiados en los datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A174. La extensión y la naturaleza de los riesgos aplicables identificados derivados de la utilización de TI varían según la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Se pueden producir riesgos de TI aplicables cuando la entidad emplea proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Riesgos aplicables derivados de la utilización de TI también se pueden identificar en relación con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados de la utilización de TI cuanto mayor sea el volumen o la complejidad de los controles de aplicaciones automatizados y la dirección

otorgue una mayor confianza a dichos controles para un procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluación del diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el auditor de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control). (Ref: NIA 265 pie 5)

A176. El auditor determina la implementación de un control estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el auditor evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A178. El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de valoración del riesgo del periodo actual, que la dirección no haya diseñado o implementado los controles de un modo eficaz para responder a un riesgo significativo. En esos casos, los procedimientos aplicados para cumplir el requerimiento del apartado 26(d) pueden consistir en determinar que dichos controles no han sido diseñados o implementados de un modo eficaz. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles han sido diseñados o implementados recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b)-(d) a los controles diseñados o implementados recientemente.

A179. Es posible que el auditor concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo. Cuando el auditor prevé comprobar un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en el caso de controles automatizados, el auditor puede planificar comprobar la eficacia operativa de los controles automatizados mediante la identificación y comprobación de controles generales de TI que aseguran el funcionamiento congruente de un control automatizado en vez de aplicar pruebas de eficacia operativa directamente sobre los controles automatizados. La obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del

periodo que comprende la auditoría. En la NIA 330[45] se describen con más detalle las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de controles indirectos.

A181. Cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún le puede ayudar en el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

> Ejemplo:
>
> Los resultados de esos procedimientos de valoración del riesgo pueden proporcionar una base para la consideración por el auditor de posibles desviaciones en una población cuando diseñe muestras de auditoría.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A182. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad[46], es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control, puede tener en cuenta el efecto de esas deficiencias para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265[47] requiere que determine si, individualmente o su combinación, constituyen una deficiencia significativa. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una deficiencia de control significativa[48].

> Ejemplos:
>
> Las circunstancias que pueden ser indicativas de que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones como:
>
> - la identificación de fraude, cualquiera que sea su magnitud, en el que participe la alta dirección;
> - procesos internos identificados que son inadecuados relacionados con las deficiencias de información y comunicación observadas por la auditoría interna;
> - deficiencias comunicadas con anterioridad que no hayan sido corregidas por la dirección de modo oportuno;
> - que la dirección no haya respondido a riesgos significativos, por ejemplo, no implementando controles sobre riesgos significativos; y
> - la reexpresión de estados financieros emitidos con anterioridad.

---

45 NIA 330, apartados 8-11.

46 Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d).

47 NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad,* apartado 8.

48 En los apartados A6–A7 de la NIA 265 se exponen indicadores de deficiencias significativas y de cuestiones que se deben considerar en la determinación de si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría para sustentar la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de controles identificados y en la determinación de si se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría justificativa de la valoración del riesgo. Esta evidencia también proporciona una base para el diseño por el auditor de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, así como para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

Identificación de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir como de ser materiales en caso de que existan[49].

A187. La identificación de los riesgos de incorrección material también proporciona al auditor una base para la determinación de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Afirmaciones

Por qué el auditor utiliza afirmaciones

A188. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos relacionados de incorrección material son afirmaciones relevantes.

La utilización de afirmaciones

A189. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen en el apartado A190(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

[49] NIA 200, apartado A16.

(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría:

(i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.

(ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

(iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

(iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.

(v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

(vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:

(i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.

(ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

(iv) Exactitud, valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

(v) Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.

(vi) Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado A190(a)-(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplo:

Un ejemplo de esa información a revelar incluye cuando es posible que la entidad esté obligada por el marco de información financiera aplicable a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surgen dichos riesgos; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A192. *(Apartado suprimido).*

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

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros con el fin de determinar si estos tienen un efecto generalizado sobre los estados financieros y, en consecuencia, requerirían una respuesta global de conformidad con la NIA 330[50].

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar a afirmaciones concretas y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material en las afirmaciones y en el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para tratar riesgos identificados.

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

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

Ejemplo:

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede determinar que el principio contable de empresa en funcionamiento da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

[50] NIA 330, apartado 5.

A196. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros se ven influenciadas por su conocimiento del sistema de control interno de la entidad, en especial por su conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad; y:

- por el resultado de las correspondientes evaluaciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- por cualquier deficiencia identificada en los controles de conformidad con el apartado 27.

En concreto, los riesgos en los estados financieros pueden originarse por deficiencias en el entorno de control o por hechos o condiciones externos, como condiciones económicas en declive.

A197. Los riesgos de incorrección material debidos a fraude pueden ser de especial relevancia para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

> Ejemplo:
>
> El auditor conoce por indagaciones ante la dirección que los estados financieros de la entidad van a ser utilizados en discusiones con prestamistas con el fin de obtener financiación adicional para mantener el fondo de maniobra. El auditor puede, en consecuencia, determinar que existe una mayor susceptibilidad de incorrección debida a factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida al riesgo de información financiera fraudulenta, como una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá la financiación).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las correspondientes evaluaciones, del entorno de control y de otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que basar la opinión de auditoría o ser causa de renuncia al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

> Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Ejemplos:

- Como resultado de su evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad, las cuales pueden ser tan graves, que le lleven a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente intencionadamente unos estados financieros incorrectos es tal, que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de su evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que se han gestionado de manera deficiente cambios significativos en el entorno de las TI, con una escasa supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que tiene reservas significativas acerca del estado y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A199. La NIA 705 (Revisada)[51] establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- Véase nota aclaratoria al apartado A198 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A200. *(Apartado suprimido).*

Riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 28(b))

El Anexo 2 contiene ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, de hechos o condiciones que pueden indicar una susceptibilidad a incorrecciones que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de manera generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos (Ref: Apartado 29)

Por qué se determinan las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

A202. La determinación de las afirmaciones relevantes y de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que debe obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

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

Herramientas y técnicas automatizadas

A203. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudarle en la identificación de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Ejemplos:

- Se puede analizar la totalidad de una población de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para conocer su naturaleza, fuente, dimensión y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, detectar que una cuenta con saldo cero al final del periodo está formada por numerosas transacciones y anotaciones en el diario registradas a lo largo del tiempo que se compensan, lo que indica que el saldo contable o el tipo de transacciones puede ser significativo (por ejemplo, una cuenta relacionada con el pago de nóminas). Esa misma cuenta puede permitir detectar también reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría dar lugar a información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.
- El auditor puede detectar con más facilidad un tipo significativo de transacciones que no había sido previamente identificada analizando los flujos de toda una población de transacciones de ingresos.

Información a revelar que puede ser significativa

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar tanto cuantitativa como cualitativa para la que existe una o varias afirmaciones relevantes. Algunos ejemplos de información a revelar que tiene aspectos cualitativos y que puede contener afirmaciones relevantes, por lo es posible que sea considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre: (Ref: NIA 320 pie 3)

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados 31–33)

Valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud (Ref: Apartado 31)

Por qué el auditor valora la probabilidad de que ocurra una incorrección y su magnitud

A205. El auditor valora la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud en el caso de riesgos identificados de incorrección material porque la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista y de la magnitud de la incorrección potencial si existe determina el punto en el espectro de riesgo inherente en el que se sitúa el riesgo inherente identificado, lo que proporciona información para el diseño por el auditor de procedimientos posteriores de auditoría para responder al riesgo.

A206. La valoración del riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque la NIA 330 y otras NIA requieren respuestas específicas a riesgos significativos.

A207. Los factores de riesgo inherente influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, mayor será, probablemente, la valoración del riesgo inherente. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a responder adecuadamente al riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

Espectro de riesgo inherente

A208. En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud.

A209. El riesgo inherente valorado relacionado con un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud, así como de los factores de riesgo inherente.

A210. En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección basándose en la consideración de los factores de riesgo inherente.

A211. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).

A212. El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.

A213. Si la valoración de un riesgo le sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad de que exista tengan que ser valoradas como altas. Es más bien el punto de intersección de la magnitud y de la probabilidad de la incorrección material en el espectro de riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente. La valoración de un riesgo inherente como más alto también puede tener su origen en diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración del riesgo inherente como más alto puede ser el resultado de una baja probabilidad y de una magnitud muy alta.

A214. Con el fin de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de incorrección material, el auditor puede clasificar los riesgos de incorrección material en categorías dentro del espectro de riesgo inherente en base a la valoración de su riesgo inherente. Estas categorías se pueden describir de varias maneras. Independientemente del método de clasificación que se utilice, la valoración por el auditor del riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de procedimientos posteriores de auditoría para tratar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones dan una respuesta adecuada a la valoración del riesgo inherente y a los motivos para dicha valoración.

Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 31(b))

A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, es posible que el auditor concluya que algunos riesgos de incorrección material están relacionados de un modo más generalizado con los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso es posible que el auditor actualice la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

A216. En circunstancias en las que ciertos riesgos de incorrección material son identificados como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en varias afirmaciones y se pueden identificar con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A217. *(Apartado suprimido).*

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- Se requiere que se identifiquen controles que responden a riesgos significativos de conformidad con el apartado 26(a)(i), con un requerimiento de evaluar si el control

ha sido diseñado de modo eficaz y ha sido implementado de conformidad con el apartado 26(d).

- La NIA 330 requiere que los controles que responden a riesgos significativos se comprueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y apliquen procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo identificado[52].
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[53].
- La NIA 260 (Revisada) requiere que exista comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[54].
- La NIA 701 requiere que el auditor tenga en cuenta los riesgos significativos cuando determine las cuestiones que han requerido atención significativa por su parte, las cuales pueden ser cuestiones clave de la auditoría[55].
- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella[56].
- La NIA 600 (Revisada) requiere que el auditor del grupo evalúe lo adecuado del diseño y de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o de riesgos significativos, sobre los que el auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar[57].

Determinación de los riesgos significativos

A219. En la determinación de los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos de incorrección material valorados cuyo riesgo inherente se haya valorado como más alto dentro del espectro de riesgo inherente para sustentar su consideración de qué riesgos se pueden encontrar próximos al límite superior. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.

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

---

52 NIA 330, apartados 15 y 21.
53 NIA 330, apartado 7(b).
54 NIA 260 (Revisada), apartado 15.
55 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 9.
56 NIA 220 (Revisada), apartados 32 y A87-A89.
57 NIA 600 (Revisada), apartado 42.

y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude[58].

Ejemplo:

- Normalmente se determinaría que el dinero en efectivo en un supermercado tiene una elevada probabilidad de posible incorrección (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud sería habitualmente muy reducida (debido al pequeño volumen de efectivo que se maneja en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro de riesgo inherente probablemente no tendría como resultado que se determine que la existencia de efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está negociando vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto en el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que hay una probabilidad más alta de posible incorrección y una magnitud más alta debido al impacto de los factores de riesgo inherente de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de sesgo de la dirección y otros factores de riesgo de fraude. Esto puede tener como resultado que se determine que el deterioro del fondo de comercio sea un riesgo significativo.

A221. El auditor también tiene en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherente al valorar el riesgo inherente. Es probable que el riesgo valorado sea menor cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgo inherente. Los riesgos de incorrección material cuyo riesgo inherente haya sido valorado como más alto y que pueden, en consecuencia, determinarse como riesgos significativos, pueden ser originados por cuestiones como las siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables por lo que interviene la subjetividad.
- Estimaciones contables con una elevada incertidumbre en la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recogida y procesamiento de datos para sustentar saldos contables.
- Saldos contables o información a revelar cuantitativa en la que intervienen cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que suponen cambios contables, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 33)

Por qué se requiere que se identifiquen los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza de un riesgo de incorrección material y a las actividades de control que tratan ese riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es comprobar la eficacia operativa de los controles. En consecuencia, se requiere que el auditor identifique cualquier riesgo de ese tipo por las

[58] NIA 240, apartados 26-28.

implicaciones para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A223. El apartado 26(a)(iii) también requiere la identificación de controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada porque se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[59], diseñe y realice pruebas de esos controles.

Determinación de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A224. Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica, como en un sistema de información que implica un alto grado de integración a través de sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

> Ejemplo:
>
> Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose sólo en procedimientos sustantivos. Esto es así porque la evidencia sobre llamadas o tráfico de datos no existe en un formato observable. En su lugar, por lo general, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y finalización de llamadas y el tráfico de datos se capturan correctamente (por ejemplo, minutos de una llamada o volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales relacionadas con las estimaciones contables acerca de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada[60]. En relación con las estimaciones contables esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que puede ser también aplicable a modelos complejos.

Valoración del riesgo de control (Ref: Apartado 34)

A226. Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control. La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño de los controles identificados en el componente de actividades de control y en la determinación

[59] NIA 330, apartado 8.
[60] NIA 540 (Revisada), apartados A87-A89.

de su implementación. Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas.

A228. Si el auditor prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, puede resultar necesario probar una combinación de controles para confirmar sus expectativas de que los controles están funcionando eficazmente. El auditor puede tener previsto probar tanto controles directos como indirectos, incluidos controles generales de TI y, en ese caso, tener en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que vaya a ser probado no trate totalmente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de un control automatizado, puede también planificar comprobar la eficacia operativa de los correspondientes controles generales de TI que sustentan el funcionamiento continuo de dicho control automatizado para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado funcionó eficazmente durante todo el periodo. Si el auditor espera que los correspondientes controles de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar a su valoración del riesgo de control en las afirmaciones y sus procedimientos posteriores de auditoría quizás tengan que incluir procedimientos sustantivos para responder a los riesgos aplicables derivados de la utilización de TI. En la NIA 330[61] se proporcionan orientaciones adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede aplicar en estas circunstancias.

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 35)

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

A230. La evidencia obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Esto proporciona una base para el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error en los estados financieros y en las afirmaciones.

[61] NIA 330, apartados A29-A30.

La evaluación de la evidencia de auditoría

A231. La evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[62].

Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, el auditor considera si ha obtenido suficiente conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe cualquier evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales (Ref: Apartado 36)

A233. Como se explica en la NIA 320[63], la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros[64]. A los efectos de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar son materiales si podría esperarse razonablemente que omitiendo, revelando con incorrecciones u ocultando información sobre ellos, se influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto. (Ref: NIA 320 pie 3)

A234. Es posible que existan tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que sean materiales pero que no se haya determinado que sean tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

> Ejemplo:
>
> La entidad puede disponer de información revelada sobre remuneración a directivos para la que el auditor no haya identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información revelada es material en base a las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para tratar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se consideran significativos se tratan en la NIA 330[65]. Cuando se determina que un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es significativo como lo requiere el apartado 29, dicho tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es también un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar material a los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

---

62 NIA 500, apartado A5.
63 NIA 320, apartado A1.
64 NIA 320, apartado 4.
65 NIA 330, apartado 18.

Revisión de la valoración del riesgo (Ref: Apartado 37)

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor nueva información u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

> Ejemplo:
>
> La valoración del riesgo por la entidad puede estar basada en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos posteriores de auditoría planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientaciones adicionales para la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Documentación (Ref: Apartado 38, NIA 540 pie 70)

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor[66]. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen: (Ref: NIA 600 pie 40, NIGC 2 pie 16)

- el apartado 13, que requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- el apartado 17, que requiere una discusión entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material;
- los apartados 19(b) y 20, que requieren que el auditor obtenga un conocimiento de los motivos de cualquier cambio en las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable;

[66] NIA 230, apartado A7.

- los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, que requieren que el auditor evalúe, en base al conocimiento obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control;
- el apartado 35, que requiere que el auditor tenga en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección y que evalúe si esa evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- el apartado 36, que requiere que el auditor evalúe, cuando sea aplicable, si la determinación por el auditor de que no existen riesgos de incorrección material para un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales continúa siendo adecuada.

Graduación

A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.

A240. Es posible que sea necesaria documentación más detallada, que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, para sustentar el fundamento de los juicios difíciles aplicados.

A241. En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave[67] del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

> Ejemplo:
>
> En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría[68]. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría [69].

[67] NIA 230, apartado 8.
[68] NIA 300, Planificación de la auditoría de *estados financieros*, apartados 7, 9 y A11.
[69] NIA 330, apartado 28.

Anexo 1

(Ref: Apartados A61-A67)

Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio

En este Anexo se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las actividades de la entidad que pueden formar parte del modelo de negocio. El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material.

Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad crea, preserva y capta valor económico o más amplio, para sus grupos de interés.

2. Las estrategias son los enfoques que la dirección prevé utilizar para alcanzar los objetivos de la entidad, incluido el modo en que piensa responder a los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. La dirección cambia las estrategias de la entidad en el transcurso del tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.

3. La descripción de un modelo de negocio habitualmente incluye:

   - El alcance de las actividades de la entidad y el motivo para realizarlas.
   - La estructura de la entidad y la magnitud de sus operaciones.
   - Los mercados o los círculos geográficos o demográficos, y partes de la cadena de valor, en los que opera, el modo en que interactúa con esos mercados o círculos (principales productos, segmentos de clientela y métodos de distribución) y la base sobre la que compite.
   - Los procesos de negocio o los procesos operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, de financiación y de explotación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en las partes de los procesos de negocio que son importantes para la creación, preservación o captación de valor.
   - Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros datos y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
   - El modo en que el modelo de negocio de la entidad integra la utilización de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, fuentes de financiación y otros interesados mediante intercomunicaciones de TI y otras tecnologías.

4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio

originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la determinación de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el Anexo 2 se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

Actividades de la entidad

5. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de las actividades de la entidad (incluido su modelo de negocio) incluyen:

   (a) Operaciones de negocio, tales como:

   - Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
   - Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
   - Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
   - Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
   - Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
   - Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
   - Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
   - Transacciones con partes vinculadas.

   (b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:

   - Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
   - Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
   - Actividades de inversión en capital.
   - Inversiones en entidades que no consolidan, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial no controladas.

(c) Financiación y actividades de financiación, tales como:

- Estructura de propiedad de entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
- Beneficiarios efectivos (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
- Uso de instrumentos financieros derivados.

Naturaleza de las entidades con cometido especial (Ref: NIA 550 pie 18)

Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- Las entidades con cometido especial son conocidas también como entidades de propósito especial.

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como, por ejemplo, llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, fideicomiso, sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad[1].

7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

[1] NIA 550, apartado A7.

Anexo 2

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

Conocimiento de los factores de riesgo inherente

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

Los factores de riesgo inherente

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

2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado “información requerida”) incluyen:

   - *Complejidad* — se origina, bien por la naturaleza de la información, bien por el modo en que se prepara la información requerida, incluido cuando dichos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
     - en el cálculo de provisiones para descuentos de proveedores porque puede ser necesario tener en cuenta distintos términos comerciales con muchos proveedores distintos, o muchos términos contractuales interrelacionados que son, todos ellos, aplicables en el cálculo de los descuentos a abonar; o
     - cuando existen muchas fuentes posibles de datos, con diferentes características que se utilizan en la realización de una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y los datos, en consecuencia, son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, comprender o procesar.
   - *Subjetividad* — se origina por limitaciones inherentes en la capacidad de preparar la información requerida de un modo objetivo, debido a limitaciones en la disponibilidad de conocimiento o de información, de tal modo que la dirección puede tener que elegir o aplicar un juicio subjetivo acerca del enfoque más adecuado y acerca de la información resultante que se debe incluir en los estados financieros. Debido a distintos enfoques en la preparación de la información requerida, se podrían producir diferentes resultados de una adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el

[1] NIA 240, apartados A24-A27.

conocimiento o en los datos, aumenta la subjetividad de los juicios que podrían aplicar personas razonablemente conocedoras e independientes, así como la diversidad de los posibles resultados de esos juicios.

- *Cambio* — es el resultado de hechos o condiciones que, a lo largo del tiempo, afectan al negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, normativos, sectoriales u otros del entorno en el que opera, cuando se reflejan los efectos de esos hechos o condiciones en la información requerida. Dichos hechos o condiciones pueden ocurrir durante el periodo de información financiera o entre periodos. Por ejemplo, el cambio puede ser el resultado de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Dicho cambio puede afectar a las hipótesis y juicios de la dirección, incluido cuando está relacionado con la elección de políticas contables por la dirección o el modo en que se realizan las estimaciones contables o se determina la correspondiente información a revelar.
- *Incertidumbre* — surge cuando la información requerida no se puede preparar solo sobre la base de datos suficientemente precisos y completos que se pueden verificar mediante observación directa. En estas circunstancias, es posible que se tenga que adoptar un enfoque que aplica el conocimiento disponible para preparar información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, siempre que estén disponibles y, cuando no lo estén, hipótesis sustentadas por los datos más adecuados de que se disponga. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimiento o datos, que no se encuentran bajo control de la dirección (sujetas, en su caso, a restricciones de coste) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no se puede eliminar. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha en que se finalizan los estados financieros.
- *Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente* — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que originan susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados A1 a A5 de la NIA 240 se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.

3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede existir una necesidad inherente de procesos más complejos para la preparación de la información, y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir cualificaciones o conocimientos especializados y la utilización de un experto de la dirección.

4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, intencionado o no, también puede ser mayor. Por ejemplo, puede ser necesaria la aplicación de juicios significativos por la dirección para la realización de estimaciones contables que se han identificado como estimaciones con una elevada incertidumbre en la estimación, y las conclusiones relativas a los métodos, datos e hipótesis pueden reflejar sesgo de la dirección, intencionado o no.

Ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material

5. A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros, con respecto a los estados financieros o a las afirmaciones. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
Complejidad	Normativa: • Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja. Modelo de negocio: • Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos. Marco de información financiera aplicable: • Mediciones contables que conllevan procesos complejos. Transacciones: • Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
Subjetividad	Marco de información financiera aplicable: • Una amplia variedad de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento por la dirección de la amortización o de los ingresos y gastos de construcción. • La elección por la dirección de una técnica o modelo de valoración para un activo no corriente, como inversiones inmobiliarias.
Cambio	Condiciones económicas: • Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	Mercados: • Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros. Pérdida de clientes: • Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos. Modelo sectorial: • Cambios en el sector en el que opera la entidad. Modelo de negocio: • Cambios en la cadena de suministros. • Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio. Geografía: • Expansión a nuevas ubicaciones. Estructura de la entidad: • Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales. • Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio. Competencia de los recursos humanos: • Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave. TI: • Cambios en el entorno de las TI. • Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera. Marco de información financiera aplicable: • Aplicación de nuevos pronunciamientos contables. Capital: • Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos. Normativa: • Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o sobre sus resultados realizadas por organismos reguladores o gubernamentales. • Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medioambiente.
Incertidumbre	Preparación de información:

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	• Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar. • Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente	Preparación de información: • Oportunidades para que la dirección y los empleados produzcan información financiera fraudulenta, incluida la omisión o la ocultación de información significativa en la información a revelar. Transacciones: • Transacciones significativas con partes vinculadas. • Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intragrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo. • Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.

Otros hechos o condiciones que pueden ser indicativas de la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros

- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Deficiencias de control, en particular en entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo y en el proceso de seguimiento y, especialmente, en las no tratadas por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

Anexo 3

(Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90-A181, NIA 210 pie 15, NIA 260 pie 27, NIA 540 pie 40, NIA 600 Anexo 2 pie 1)

Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos, en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, por los responsables del gobierno de la entidad y por otro personal en función de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad se puede aplicar, en base a las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de otro personal, y en el contexto de requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.

2. En el presente Anexo se proporcionan explicaciones más detalladas sobre los componentes del sistema de control interno y sus limitaciones, tal y como se establecen en los apartados 12(m), 21-26 y A90-A181, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

> Ejemplo:
>
> Los controles sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la información financiera cuando dichos controles son relevantes para la preparación por la entidad de información a revelar en los estados financieros sobre contingencias.

Componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, concienciación y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros y proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno de la entidad.

5. Los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

   - Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
   - Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.

- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

(a) *Modo en que se ejercen las responsabilidades de la dirección, tales como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la manifestación del compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos*. La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas) y de la manera en que son reforzados en la práctica (por ejemplo, a través de actuaciones de la dirección para eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.

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

Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- En todo caso, las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la

responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

(c) *Modo en que la entidad asigna autoridad y responsabilidad para la consecución de sus objetivos.* Esto puede incluir consideraciones sobre:

- áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como las líneas de información adecuadas;
- políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas; y
- políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.

(d) *Modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes en línea con sus objetivos.* Esto incluye el modo en que la entidad se asegura de que las personas tienen el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen su trabajo, como:

- Las normas de selección de las personas más cualificadas – resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético.
- Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas incluidas prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
- las evaluaciones periódicas del desempeño que dirigen las promociones demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

(e) *Modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno.* Ello se puede cumplir, por ejemplo, a través de:

- mecanismos para comunicar y exigir a las personas responsables de la ejecución de controles sus responsabilidades y para implementar las medidas correctoras que se requieran;
- el establecimiento de mediciones de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluido el modo en que se evalúan las mediciones y se mantiene su relevancia;
- el modo en que las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control tienen un impacto en las responsabilidades de cada persona y en las mediciones de resultados; y
- el modo en que se penaliza a las personas en caso necesario.

Lo adecuado de las cuestiones arriba mencionadas será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, de la complejidad de su estructura y de la naturaleza de sus actividades.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad es un proceso iterativo para la identificación y el análisis de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y es el fundamento del modo en que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determinan que se gestionen los riesgos.

8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que existan y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera congruente con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir asumir un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

   - *Cambios en el entorno operativo*. Los cambios en el entorno normativo, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
   - *Nuevo personal.* El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
   - *Sistema de información nuevo o actualizado*. Los cambios rápidos y significativos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
   - *Crecimiento rápido.* Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
   - *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
   - *Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.* Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
   - *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
   - *Expansión de las operaciones en el extranjero.* La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales,

que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.

- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
- *Utilización de TI*. Los riesgos relacionados con:
  - el mantenimiento de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;
  - los riesgos para la estrategia de negocio de la entidad que se originan si la estrategia de TI de la entidad no sustenta eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
  - cambios o interrupciones en el entorno de TI de la entidad, cambios de personal de TI o cuando la entidad no realiza las necesarias actualizaciones del entorno de TI o dichas actualizaciones no se realizan oportunamente.

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

10. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del sistema de control interno de la entidad y adoptar las medidas correctoras necesarias de modo oportuno. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones puntuales (realizadas periódicamente) o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. Es probable que varíen el alcance y la frecuencia del proceso de la entidad dependiendo de la valoración de los riesgos por la entidad.

11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades diseñadas para la evaluación o el seguimiento de la eficacia del sistema de control interno de la entidad[1]. El proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluidos los que efectúan el seguimiento de los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos. Por ejemplo, la entidad puede utilizar controles automatizados de seguimiento en relación con el acceso a determinada tecnología que genera informes de actividades inadecuadas para la dirección, que investiga manualmente las anomalías detectadas.

[1] La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporcionan orientaciones adicionales con respecto a la auditoría interna.

13. Para distinguir una actividad de seguimiento de un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando implica algún grado de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y si una revisión se clasifica como control relacionado con el sistema de información o como una actividad de seguimiento puede ser una cuestión de juicio. Por ejemplo, la finalidad de un control mensual de integridad sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de seguimiento sería preguntar por qué ocurren errores y asignar a la dirección la responsabilidad de arreglar el proceso para prevenir futuros errores. Dicho de manera sencilla, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad están funcionando como se espera.

14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, la dirección puede considerar que constituyen actividades de seguimiento cualquier comunicación relativa al sistema de control interno de la entidad de los auditores externos.

El sistema de información y comunicación

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, y en registros contables y auxiliares, diseñados y establecidos para:

    - iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los procesos para capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas de transacciones), así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
    - resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
    - procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
    - incorporar información procedente del procesamiento de las transacciones en el mayor (por ejemplo, transferir transacciones acumuladas desde un auxiliar);
    - capturar y procesar información relevante para la preparación de estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y
    - asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

16. Los procesos de negocio de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:

    - el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;

- asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
- registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.

17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.

18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.

19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad relevante para la información financiera. Puede comprender cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

Actividades de control

20. Los controles en el componente de actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Dichos controles incluyen controles de procesamiento de la información y controles generales de TI, pudiendo ambos ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea la extensión de los controles automatizados, o de los controles en los que participa algún proceso automatizado, que utilice la dirección y en los que confíe en relación con su información financiera, más importante puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles de procesamiento de la información. Los controles en el componente de actividades de control pueden concernir a:

    - *Autorizaciones y aprobaciones.* Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o pertenece a la política de la entidad). Por lo general, una autorización consiste en una aprobación por un nivel superior de la dirección o en la verificación y la determinación de que la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y son conformes a las políticas. Un ejemplo de aprobación automatizada se da cuando el coste unitario en una factura se compara automáticamente con el correspondiente coste unitario del pedido con un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas que están dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas que están fuera del nivel de tolerancia se marcan para una investigación adicional.
    - *Conciliaciones*. Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se llevan a cabo actuaciones para que sean acordes. Por lo general, las conciliaciones tratan la integridad o la exactitud del procesamiento de transacciones.

- *Verificaciones.* Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y probablemente impliquen una actuación de seguimiento cuando los dos elementos no son iguales o el elemento no es congruente con la política. Las verificaciones tratan, por lo general, la integridad, exactitud o validez del procesamiento de transacciones.
- *Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos frente al acceso, adquisición, uso o venta no autorizados.* Controles que engloban:
    - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los activos y a los registros.
    - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (es decir, acceso lógico).
    - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

  El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros depende de circunstancias tales como si existe una alta susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida.
- *Segregación de funciones.* La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

  Por ejemplo, un gerente que autoriza ventas a crédito no es responsable de llevar los registros de cuentas a cobrar o de manejar cobros en efectivo. Si una sola persona puede realizar todas estas actividades podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría no ser detectada. Del mismo modo, los vendedores no deberían poder modificar archivos de precios de los productos o porcentajes de comisión.

  En algunos casos la segregación no es práctica, eficaz en términos de coste o factible. Por ejemplo, las entidades de pequeña dimensión y menos complejas pueden no disponer de los recursos suficientes para lograr la segregación ideal, y el coste de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En estas situaciones, es posible que la dirección establezca controles alternativos. En el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede establecer una actividad de control de detección consistente en que personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor ha modificado los precios y, en su caso, en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

Limitaciones del control interno

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema de control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas. (Ref: NIA 210 pie 14)

23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por parte de la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para detectar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir. (Ref: NIA 240 pie 21)

Anexo 4

(Ref: Apartados 14(a), 24(a)(ii), A25-A28, A118, Anexo 3 pie 1, NIA 610 pie 3, 23 y 24)

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

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

Objetivos y alcance de la función de auditoría interna

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.

2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, del sistema de control interno de la entidad y de sus procesos de gobierno. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, del sistema de control interno de la entidad, y para sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión[1]. Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de

[1] Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.

4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240[2], si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.

6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante los que se realizan las indagaciones son aquéllas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

Consideración de la función de auditoría interna para el conocimiento del entorno de control

7. Para el conocimiento del entorno de control, el auditor puede considerar el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias identificadas del control relevantes para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

Conocimiento de la función que cumple la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.

9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).

---

[2] NIA 240, apartado 19.

10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. En la NIA 200 se trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional[3], así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

[3] NIA 200, apartado 7.

Anexo 5

(Ref: Apartados 25 (a), 26(b)-(c)), A94, A166-A172)

Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)

En este Anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para el conocimiento de la utilización de las TI en su sistema de control interno.

Conocimiento de la utilización de tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad. La utilización por la entidad de TI afecta al modo en que la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable se procesa, almacena y comunica y, en consecuencia, afecta al modo en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar un cierto nivel de TI.

   Por lo general, las TI son beneficiosas para el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

   - aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
   - mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
   - facilitar un análisis adicional de la información;
   - mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
   - reducir el riesgo de que los controles se sorteen y
   - mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de TI, bases de datos y sistemas operativos;

2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor y para los procedimientos posteriores de auditoría basados en dicha valoración. Los controles automatizados pueden resultar más fiables que los manuales debido a que no pueden ser fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están menos expuestos a simples errores y equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:

   - Un número elevado de transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
   - Controles en los que los modos específicos de realizar el control se pueden diseñar y automatizar adecuadamente.

Conocimiento de la utilización por la entidad de tecnologías de la información en el sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

3. El sistema de control interno de la entidad puede incluir la utilización de elementos manuales y automatizados que también afecten al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas. En especial, los procedimientos para iniciar, registrar y procesar las transacciones e informar sobre ellas se pueden aplicar mediante las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad y por el modo en que las ha configurado. Además, los registros documentados en papel pueden ser sustituidos o complementados por registros en formato digital.

4. En la obtención de conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información, el auditor obtiene información acerca de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI que se utilizan, así como acerca de la infraestructura de TI en las que se sustentan y de las TI. El siguiente cuadro incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar en la obtención de conocimiento del entorno de TI e incluye ejemplos de características habituales de entornos de TI basadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. No obstante, dichas características son indicativas y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones específicas de TI utilizadas por la entidad.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
Cuestiones relacionadas con el grado de automatización y la utilización de datos:			
• Extensión de los procedimientos automatizados para el procesamiento y su complejidad, incluido, si existe procesamiento altamente automatizado, sin soporte papel.	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
• Grado en que la entidad confía en informes generados por el sistema en el procesamiento de la información.	Lógica para la generación automatizada de informes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes relevantes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes compleja; Software de redacción de informes

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
• Forma en que se introducen los datos (es decir, introducción manual, introducción por el cliente o por el proveedor, descarga de archivos)	Introducción manual de datos	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• Modo en que las TI facilitan las comunicaciones entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de TI, interna y externamente, según corresponda, mediante comunicaciones automatizadas entre sistemas.	No existen comunicaciones automatizadas (solo introducciones manuales)	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• El volumen y la complejidad de datos en formato digital que son procesados por el sistema de información, incluido si los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados.	Volumen de datos reducido o datos sencillos que se pueden verificar manualmente; datos disponibles localmente	Volumen de datos reducido o datos sencillos	Gran volumen de datos o datos complejos; almacenes de datos;[1] utilización de proveedores de servicios de TI (por ejemplo, almacenamiento por terceros o alojamiento de datos)

[1] Un almacén de datos se describe, por lo general, como un depósito central de datos integrados procedentes de una o varias fuentes (tal como múltiples bases de datos) a partir de los que se pueden generar informes o que pueden ser utilizados por la entidad para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o de varias fuentes (como de un almacén de datos, de una base de datos o de una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato determinado.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones y con la infraestructura de TI:			
• El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial poco o nada personalizada o una aplicación altamente personalizada o altamente integrada que pueden haber sido adquiridas y personalizadas o desarrolladas internamente).	Aplicación adquirida poco o nada personalizada	Aplicación adquirida o aplicaciones EPR sencillas heredadas o de gama baja poco o nada personalizadas	Aplicaciones desarrolladas a medida o EPR más complejas significativamente personalizadas
• La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI subyacente.	Soluciones pequeñas, para ordenador portátil o basadas en una arquitectura cliente servidor	Ordenador central maduro y estable, arquitectura cliente-servidor pequeña o sencilla, software en la nube	Ordenador central complejo, arquitectura cliente-servidor de gran dimensión o compleja, orientado a la web, infraestructura de servicios en la nube
• Si se acude a un tercero para el alojamiento o si se subcontratan las TI	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Proveedor de servicios competente, maduro y probado para determinadas aplicaciones y proveedor nuevo o emergente para otras
• Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan a su	No se utilizan tecnologías emergentes	Se utilizan tecnologías emergentes de modo limitado en	Utilización mixta de tecnologías emergentes entre plataformas

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
información financiera		algunas aplicaciones	
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
• El personal que participa en el mantenimiento del entorno de TI (número y grado de cualificación de los recursos de soporte a las TI que gestionan la seguridad y los cambios al entorno de las TI).	Poco personal con conocimientos limitados de TI para procesar las actualizaciones del proveedor y gestionar el acceso	Número limitado de personas con cualificaciones en TI/dedicado a las TI	Departamentos destinados a TI con personal cualificado, incluidas habilidades de programación
• La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso.	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Pocas personas con acceso administrativo gestionan los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
• La complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos informáticos, especialmente cuando existen transacciones por la web o transacciones en las que intervienen comunicaciones (interfaces)	Acceso sencillo en las propias oficinas sin elementos orientados a la web externos	Algunas aplicaciones basadas en la web con una seguridad principalmente sencilla, basada en funciones	Numerosas plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
automatizadas externas.			
• Si se han realizado cambios en los programas relativos al modo en que se procesa la información y la extensión de dichos cambios durante el periodo	Software comercial sin ningún código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número reducido de cambios o con cambios sencillos; desarrollo de sistemas tradicionales a lo largo de su vida útil	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
• La extensión del cambio en el entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de TI o en la infraestructura de TI subyacente).	Cambios limitados a actualizaciones de versiones de software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones de versiones de software comercial, actualizaciones de versiones de EPR o mejoras en sistemas heredados	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, importante personalización de EPR
• Si se ha realizado una importante conversión de datos durante el periodo y, en su caso, la naturaleza y significatividad de los cambios realizados, y el modo se ha efectuado la conversión.	Actualizaciones de software proporcionadas por el proveedor; La actualización no cuenta con posibilidades de conversión de datos	Actualizaciones menores para aplicaciones de software comercial con una conversión limitada de datos	Actualización importante de la versión, nuevo lanzamiento, cambio de plataforma

Tecnologías emergentes

5. Es posible que las entidades utilicen tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden ofrecer oportunidades específicas para incrementar las eficacias operativas o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad

relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. Mientras que las tecnologías emergentes pueden parecer más sofisticadas o complejas comparadas con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados de conformidad con el apartado 26(b)-(c) permanecen invariables.

Graduación

6. Es posible que la obtención de conocimiento del entorno de TI de una entidad se pueda realizar con mayor facilidad para una entidad menos compleja que utiliza un software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas. Dichas entidades pueden no contar con recursos destinados a las TI pero sí puede haber una persona que tenga asignada la función de administradora para conceder acceso a los empleados o instalar actualizaciones de las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que puede considerar el auditor para el conocimiento de un paquete de software comercial de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:

   - el grado en que el software está bien implantado y tiene la reputación de ser fiable;
   - hasta qué punto puede la entidad modificar el código fuente del software para añadir módulos adicionales (es decir, software complementario) al software básico o efectuar cambios directos a los datos;
   - la naturaleza y la extensión de las modificaciones que se han hecho en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten su configuración (por ejemplo, determinar o corregir parámetros). Esto normalmente no implica modificaciones del código fuente; no obstante, el auditor puede considerar el grado en que la entidad puede configurar el software al considerar la integridad y exactitud de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y
   - el grado en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de TI) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad pueda necesitar controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.

7. Los entornos de TI complejos pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o integradas y puede, en consecuencia, ser necesario un mayor esfuerzo para su conocimiento. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas en otras aplicaciones de TI. Dicha integración puede involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las actividades empresariales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, determinadas aplicaciones de TI utilizadas en las actividades empresariales de la entidad pueden ser relevantes también para la preparación de los estados financieros. Los entornos de TI complejos pueden también requerir departamentos dedicados a TI que cuenten con procesos de TI estructurados sustentados por personal con habilidades en el desarrollo de software y en el

mantenimiento del entorno de TI. En otros casos, la entidad puede emplear proveedores de servicios internos o externos para gestionar algunos aspectos de su entorno de TI o procesos de TI dentro del mismo (por ejemplo, alojamiento por terceros).

Identificación de las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

8. Mediante el conocimiento de la naturaleza y complejidad del entorno de TI de la entidad, incluida la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de la información, el auditor puede determinar las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar con exactitud la información financiera y para mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede influir en la decisión del auditor de comprobar los controles automatizados en dichas aplicaciones de TI, suponiendo que esos controles automatizados responden a riesgos identificados de incorrección material. Por el contrario, si la entidad no está confiando en una aplicación de TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación sean adecuados o suficientemente precisos a efectos de comprobaciones de eficacia operativa. Los controles automatizados que se puedan identificar de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, controles de cálculos o datos de entrada automatizados, de procesamiento y de datos de salida, como el cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor haya identificado controles automatizados y determine mediante la obtención de conocimiento del entorno de TI que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de TI como sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

9. En la consideración de si las aplicaciones de TI para las que el auditor haya identificado controles automatizados están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué grado, la entidad podría tener acceso al código fuente que permite a la dirección realizar cambios en los programas a esos controles o en las aplicaciones de TI. El grado en que la entidad realiza cambios en los programas o en la configuración y el grado en que los procesos de TI para esos cambios están formalizados también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de accesos o de cambios en los datos inadecuados.

10. Los informes generados por el sistema que el auditor puede tener previsto utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de la antigüedad de las cuentas de clientes o un informe de valoración de las existencias. Para dichos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre su integridad y exactitud aplicando procedimientos sustantivos a los datos de entrada y de salida del informe. En otros casos, es posible que el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación de TI que lo genera esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI. Además de comprobar la integridad y exactitud del informe, el auditor puede tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inadecuados, o no autorizados, en los programas o cambios de datos en el informe.

11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir una funcionalidad para la redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones separadas de redacción de informes (es decir, redactores de informes). En esos casos, puede ser necesario que el auditor determine las fuentes de informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de los datos utilizados por el

informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por personal de TI con permisos de administrador de base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede a su vez ser considerado aplicación de TI sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

13. Es posible que el auditor haya identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido a la utilización por la entidad de un procesamiento de las transacciones muy automatizado y sin papel, lo que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, los controles identificados por el auditor probablemente incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede estar confiando en controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones que se procesan y de otra información que se utiliza en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI que intervienen en el procesamiento y en el almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos por la utilización de TI.

Cálculos realizados por el usuario final

14. A pesar de que la evidencia de auditoría también puede adoptar la forma de datos generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta de usuario final (por ejemplo, hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no se identifican habitualmente como aplicaciones de TI en el contexto del apartado 26(b). El diseño y la implementación de controles sobre el acceso y los cambios a las herramientas de cálculo realizados por el usuario final puede ser difícil y dichos controles pocas veces son equivalentes a los controles generales de TI o tan eficaces como estos. En cambio, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, teniendo en cuenta el propósito y la complejidad de los cálculos realizados por el usuario final, tales como:

    - controles de procesamiento de la información relativos al inicio y procesamiento de los datos fuente, incluidos los controles automatizados o los controles de comunicaciones automatizadas entre aplicaciones hasta el punto del que se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
    - controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que “comprueban” la extracción de datos, tal como la conciliación del informe con los datos de los que se obtuvo, comparando datos individuales del informe con los de la fuente y viceversa, y controles para comprobar las fórmulas o macros; o
    - utilización de herramientas informáticas de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o las macros, tales como herramientas de integridad de hojas de cálculo.

Graduación

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y del volumen de las correspondientes transacciones y demás información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que sustenta un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar significativos, menos probable será que la entidad

mantenga la integridad de esa información sólo a través de controles de procesamiento de la información (por ejemplo, controles de entradas y salidas o controles de revisión). También se vuelve menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de esa información sólo a través de procedimientos sustantivos cuando se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando es menor el volumen y la complejidad de las transacciones, es posible que la dirección disponga de un control de procesamiento de la información suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, se pueden conciliar órdenes de venta individuales procesadas y facturadas con la copia impresa introducida originariamente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa integridad están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI
• Aplicaciones independientes. • El volumen de datos (transacciones) no es significativo. • La funcionalidad de la aplicación no es compleja. • Cada transacción está soportada por documentación impresa original.	• Las aplicaciones están intercomunicadas. • El volumen de datos (transacciones) es significativo. • La funcionalidad de la aplicación es compleja porque: – la aplicación inicia automáticamente las transacciones y – hay una gran variedad de cálculos complejos que subyacen a las entradas automatizadas.
Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • El volumen de datos no es significativo y, en consecuencia, la dirección no confía en controles generales de TI para procesar o mantener los datos. • La dirección no confía en controles automatizados o en otra funcionalidad automatizada. El auditor no ha identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a). • Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en esos informes. Por el contrario, concilia los informes con la	La aplicación de TI está sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • La dirección confía en un sistema de aplicaciones para el procesamiento o el mantenimiento de los datos porque el volumen de datos es significativo. • La dirección confía en el sistema de aplicaciones para ejecutar ciertos controles automatizados que el auditor también ha identificado.

documentación impresa y verifica los cálculos incluidos en los informes. • El auditor comprobará directamente la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría.	

Otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es habitual que otros aspectos del entorno de TI estén sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. La infraestructura de TI comprende las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en numerosas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente mediante sistemas de TI de gestión de bases de datos o mediante otro personal con permisos de administradores de bases de datos. El sistema operativo es responsable de la gestión de las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tales, se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos a través del sistema operativo. Se utiliza una red en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de una conexión de comunicaciones común. La red también establece habitualmente una capa de seguridad lógica (facilitada por el sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.

17. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, la base o bases de datos en las que se almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada, habitualmente, se identifica también como tal. Del mismo modo, debido a que la capacidad de funcionar de una aplicación de TI a menudo depende del sistema operativo y a que se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos desde el sistema operativo, el sistema operativo está habitualmente sujeto a riesgos derivados de la utilización de TI. Se puede identificar la red cuando es un punto central de acceso a las TI identificadas y a las correspondientes bases de datos, cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o con terceros a través de internet o cuando el auditor identifica aplicaciones orientadas a la web de TI.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI

18. Algunos ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI incluyen riesgos relacionados con una confianza indebida en aplicaciones de TI que están procesando datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos, tales como

    - Accesos no autorizados a los datos que pueden producir la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
    - La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
    - Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
    - Cambios no autorizados a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.

- No realizar cambios necesarios a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

19. La consideración por el auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado de personal interno o de terceros (que, a menudo, se denomina riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar directamente a la información financiera ya que el entorno de IT de la entidad puede comprender también aplicaciones de IT y datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante recordar que los ciber-incidentes ocurren habitualmente en primer lugar a través de las capas del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, de la base de datos y de los sistemas operativos que afectan a la preparación de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información acerca de un fallo de seguridad, el auditor, por lo general, considera hasta qué punto ese fallo tenía el potencial de afectar a la información financiera. Si puede haber sido afectada la información financiera, el auditor puede decidir obtener conocimiento y comprobar los correspondientes controles para determinar el posible impacto o el alcance de incorrecciones potenciales materiales en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha revelado información suficiente en relación con dicho fallo de seguridad.

20. Además, es posible que las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad contengan normas de protección de datos. La consideración del cumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con la NIA 250 (Revisada), puede incluir la obtención de conocimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles de TI que la entidad ha implementado para tratar las disposiciones legales o reglamentarias.

21. Los controles generales de TI se implementan para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido acerca de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI para determinar qué controles generales de TI identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en su entorno de TI o entre ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar riesgos comunes derivados de la utilización de TI y controles generales de TI.

22. Por lo general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con aplicaciones de TI y bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto es así porque estos aspectos son los más estrechamente relacionados con el procesamiento y almacenamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En la identificación de controles generales de TI, el auditor puede tener en cuenta controles sobre actuaciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.

23. En el Anexo 6 se proporciona una explicación adicional de la naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para distintos aspectos del entorno de TI. Se proporcionan además, ejemplos de controles generales de TI para distintos procesos de TI.

Anexo 6

(Ref: Apartados 26(c)(ii), A173-A174)

Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI

En este Anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el conocimiento de los controles generales de TI

1. La naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para cada uno de los aspectos del entorno de TI:

   (a) Aplicaciones

   Los controles generales de TI en la capa de aplicación de TI estarán correlacionados con la naturaleza y extensión de las funcionalidades de la aplicación y con las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, serán relevantes más controles en el caso de aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que en una aplicación de TI heredada que apoya un número reducido de saldos contables con métodos de acceso únicamente a través de transacciones.

   (b) Base de datos

   Los controles generales de TI en la capa de base de datos normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la ejecución de una secuencia de comandos (script) o de un programa.

   (c) Sistema operativo

   Los controles generales de TI en la capa de sistema operativo normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con el acceso como administrador, lo que puede facilitar la elusión de otros controles. Esto incluye actuaciones como comprometer las credenciales de otro usuario, añadir usuarios nuevos no autorizados, descargar software malicioso (malware) o ejecutar secuencias de comandos (scripts) u otros programas no autorizados.

   (d) Red

   Los controles generales de TI en la capa de red normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de red también pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones empresariales significativas con socios o subcontrata a terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos o la necesidad de accesos remotos.

2. Algunos ejemplos de posibles controles generales de TI, clasificados por proceso de TI incluyen:

   (a) Proceso para gestionar el acceso:

   - *Autenticación*

     Controles que aseguran que un usuario que accede a la aplicación de TI o a otro aspecto del entorno de TI está utilizando sus propias credenciales de acceso (es decir, no está utilizando las credenciales de otro usuario).

- *Autorización*

  Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.

- *Asignación de permisos*

  Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los permisos de usuarios existentes.

- *Eliminación de permisos*

  Controles para eliminar el acceso de un usuario al finalizar su contrato o ser transferido.

- *Acceso privilegiado*

  Controles sobre el acceso como administrador o como superusuario.

- *Revisiones de acceso de usuarios*

  Controles para volver a certificar o evaluar el acceso de los usuarios en el caso de autorizaciones continuas.

- *Controles de configuración de seguridad*

  Por lo general, cada tecnología tiene parámetros clave de configuración que ayudan a restringir el acceso al entorno.

- *Acceso físico*

  Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware ya que el mismo se puede utilizar para eludir otros controles.

(b) Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno de TI.

- *Cambio del proceso de gestión*

  Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (es decir, de usuario final).

- *Segregación de funciones sobre la migración de los cambios*

  Controles que segregan el acceso para ejecutar y migrar los cambios a un entorno de producción.

- *Desarrollo de sistemas o adquisición o implementación*

  Controles sobre el desarrollo inicial de aplicaciones de TI o su implementación (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).

- *Conversión de datos*

  Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o actualizaciones al entorno de TI.

(c) Proceso para la gestión de las operaciones de TI.

- *Programación de tareas*

  Controles sobre el acceso a la programación y al inicio de tareas o de programas que pueden influir en la información financiera.

- *Seguimiento de tareas*

  Controles para el seguimiento de tareas o de programas de información financiera para que se ejecuten con éxito.

- *Copias de seguridad y recuperación*

  Controles para asegurar que las copias de seguridad de los datos de información financiera se ejecutan de acuerdo con lo previsto y que dichos datos están disponibles y que se puede acceder a ellos para una recuperación oportuna en el caso de un fallo o de un ataque.

- *Detección de intrusiones*

  Controles para el seguimiento de las vulnerabilidades o de las intrusiones en el entorno de TI.

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de controles generales de TI para responder a riesgos derivados de la utilización de TI, incluidas varias aplicaciones de TI en base a su naturaleza.

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión de acceso	Permisos de acceso de usuarios: Los usuarios tienen permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, lo que puede dar lugar a una incorrecta segregación de funciones.	La dirección aprueba la naturaleza y la extensión de los permisos de acceso de usuarios para nuevos usuarios o modificaciones de los permisos existentes, incluidos perfiles/funciones estándar por aplicaciones, transacciones críticas de información financiera y segregación de funciones.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		El acceso para usuarios que dejan la entidad o son transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		Se realizan revisiones periódicas de acceso de usuarios.	Sí – en vez de controles de asignación/ eliminación mencionados anteriormente	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de la segregación de funciones y los accesos en conflicto se eliminan o se asocian con controles mitigantes, los cuales se documentan y comprueban.	N/A – el sistema no dispone de segregación de funciones	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		El acceso privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, de datos y de seguridad) se autoriza y se restringe adecuadamente.	Sí – probablemente sólo a nivel de aplicación	Sí – a nivel de la aplicación de TI y de determinados niveles del entorno de TI para esa plataforma	Sí – a todos los niveles del entorno de TI para esa plataforma

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión de acceso	Acceso directo a los datos: Se realizan directamente cambios inapropiados a los datos financieros por medios distintos a los de las transacciones de la aplicación.	El acceso a los archivos de datos o a los objetos/tablas/datos de las bases de datos se restringe al personal autorizado, en base a las responsabilidades de su puesto y a la función asignada, y dicho acceso es aprobado por la dirección.	N/A	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión de acceso	Parámetros del sistema: Los sistemas no están adecuadamente configurados o no son adecuadamente actualizados para restringir el acceso al sistema a los usuarios debidamente autorizados y apropiados.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o del sector (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de	Sí – autenticación sólo con contraseña	Sí – autenticación por combinación de contraseña y varios factores	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		validez, bloqueo de la cuenta).			
		Los atributos clave de la configuración de seguridad están adecuadamente implementados.	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las aplicaciones Se realizan cambios inapropiados en los sistemas o programas de las aplicaciones que contienen controles automatizados relevantes (es decir, parámetros configurables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	Los cambios en las aplicaciones se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción.	N/A – verificaría que no hay instalado ningún código fuente	Sí – para software no comercial	Sí
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo.	N/A	Sí, para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las bases de datos: Se realizan	Los cambios en las bases de datos se prueban y aprueban	N/A – no se realizan cambios en las bases de	Sí – para software no comercial	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	cambios inapropiados en la estructura de las bases de datos y en las relaciones entre los datos.	adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción.	datos en la entidad		
Gestión del cambio	Cambios en el software de sistemas: Se realizan cambios inapropiados en el software de sistemas (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión del cambio, software de control de accesos).	Los cambios en el software de sistemas se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción.	N/A – no se realizan cambios en el software de sistemas en la entidad	Sí	Sí
Gestión del cambio	Conversión de datos: Los datos convertidos desde sistemas antiguos o versiones previas introducen errores en los datos si la conversión transfiere datos	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades de cuadre y conciliación) de la aplicación o de la estructura de datos antiguas a la nueva aplicación o estructura de	N/A – se trata mediante controles manuales	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	datos y lleva a cabo un seguimiento para asegurarse de que la conversión se ejecuta de conformidad con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.			
Operaciones de TI	Red: La red no impide adecuadamente a los usuarios no autorizados acceder indebidamente a los sistemas de información.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o las políticas y estándares profesionales (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta).	N/A – no existe un método de autenticación separado en la red	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		La red está estructurada para separar las aplicaciones orientadas a la web de la red interna, donde se accede a las aplicaciones ICFR (Control interno sobre la información financiera) relevantes.	N/A – no se emplea separación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente el equipo de gestión de la red ejecuta inspecciones de la vulnerabilidad del perímetro de la red e investiga asimismo posibles vulnerabilidades.	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente se generan alertas para proporcionar notificaciones de amenazas identificadas por los sistemas detección de intrusiones Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red.	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		Se implementan controles para restringir el acceso a la Red Privada Virtual (RPV) a usuarios autorizados y apropiados.	N/A – no hay RPV	Sí – con juicio	Sí – con juicio
Operaciones de TI	Copias de seguridad de datos y recuperación: No se puede recuperar o acceder de modo oportuno a los datos financieros cuando se produce una pérdida de datos.	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera periódica de acuerdo con un calendario fijado.	N/A – se confía en copias de seguridad manuales por el equipo financiero	Sí	Sí
Operaciones de TI	Programación de tareas: Los sistemas de producción, o las tareas tienen como resultado datos inexactos, incompletos o un procesamiento no autorizado de los datos.	Sólo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar las tareas por lotes (incluidas las tareas de comunicación) en el software de programación de tareas.	N/A – no se realizan tareas por lotes	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de los sistemas, programas o tareas críticos y se corrigen los	N/A – no se realiza seguimiento de tareas	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		errores de procesamiento para asegurar el éxito.			

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320

IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

(NIA-ES 320)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 1, NIA 230 pie 9, NIA 260 pie 9, NIA 300 Anexo 1 pie 1, NIA 450 pie 2)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	2-6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivo	8
Definiciones	9
Requerimientos	
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	10-11
Revisión a medida que la auditoría avanza	12-13
Documentación	14
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Importancia relativa y riesgo de auditoría	A1
Importancia relativa en el contexto de una auditoría	A2
Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría	A3-A13
Revisión a medida que la auditoría avanza	A14

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 450[1] explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría

2. Los marcos de información financiera a menudo se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que: (Ref: NIA 700 pie 16)

   - las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
   - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas; y
   - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto[2]. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

3. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al auditor un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos de la auditoría. Si el marco de información financiera aplicable no incluye una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas en el apartado 2 proporcionan al auditor dicho marco de referencia.

4. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. En este contexto, es razonable que el auditor asuma que los usuarios: (Ref: NIA 701 pie 8)

   (a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;

   (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;

---

[1] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

[2] Por ejemplo, *(frase suprimida)* para una entidad con fines de lucro, dado que los inversores son proveedores de capital riesgo para la empresa, proporcionar estados financieros que satisfagan las necesidades de aquellos satisfará también la mayor parte de las necesidades de otros usuarios.

(c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y

(d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

5. El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)

6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:

(a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;

(b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

(c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones, aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. No es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza. Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las incorrecciones potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material[3]. Además, al evaluar el efecto en los estados financieros de todas las incorrecciones no corregidas, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido[4]. (Ref: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

7. (*Apartado suprimido)*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

[3] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados A204 y A233.

[4] NIA 450, apartado A21.

Objetivo

8. El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

Definiciones

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: (Ref: NIA 530 pie 2, NIA 600 pie 12)

   (a) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo – Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

   (b) Riesgo de agregación – La probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para el estado financiero en su conjunto.

Requerimientos

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría (Ref: NIA 315 pie 30)

10. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref: Apartados A3-A12, NIA 600 pie 81)

11. El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref: Apartado A13, NIA 600 pie 25)

Revisión a medida que la auditoría avanza

12. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente. (Ref: Apartado A14, NIA 450 pie 12)

13. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los

procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

Documentación

14. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación[5]:

    (a) importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (véase el apartado 10);

    (b) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (véase el apartado 10)

    (c) importancia relativa para la ejecución del trabajo (véase el apartado 11); y

    (d) cualquier revisión de las cifras establecidas en (a)-(c) a medida que la auditoría avanza (véanse los apartados 12-13).

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Importancia relativa y riesgo de auditoría (Ref: Apartado 5, NIA 315 pie 64)

A1. En la realización de una auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor consisten en obtener una seguridad razonable de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; e informar sobre los estados financieros, y realizar las comunicaciones que establecen las NIA, de conformidad con los hallazgos del auditor[6]. El auditor alcanza una seguridad razonable mediante la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo[7]. El riesgo de auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[8]. La importancia relativa y el riesgo de auditoría se tienen en cuenta a lo largo de la auditoría, en especial al:

    (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material[9];

    (b) determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores[10]; y

---

5 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

6 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 11.

7 NIA 200, apartado 17.

8 NIA 200, apartado 13(c).

9 NIA 315 (Revisada 2019).

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

(c) evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas[11], en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría[12].

Importancia relativa en el contexto de una auditoría (Ref: Apartado 6)

A2. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material[13] requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Al considerar si las incorrecciones en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

- Las circunstancias de la entidad durante el periodo (por ejemplo, la entidad puede haber realizado una combinación de negocios significativa durante el periodo).
- El marco de información financiera aplicable, así como los cambios al mismo (por ejemplo, una nueva norma de información financiera puede requerir nueva información a revelar cualitativa que sea significativa para la entidad).
- La información a revelar cualitativa que es importante para los usuarios de los estados financieros debido a la naturaleza de la entidad (por ejemplo, la información a revelar sobre el riesgo de liquidez puede ser importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad financiera).

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 10)

A3. *(Apartado suprimido).*

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado 10)

A4. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;

---

[11] NIA 450.

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

[13] Los apartados 28-37 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

A5. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.

A6. En relación con la referencia elegida, los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y las situaciones financieras de periodos anteriores, los resultados y la situación financiera hasta la fecha, así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una adquisición de un negocio significativo) como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Por ejemplo, cuando para una determinada entidad, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se determina, como punto de partida, sobre la base de un porcentaje del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si concurren circunstancias que dan lugar a una reducción o aumento excepcional de dicho beneficio, el auditor puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es más adecuado utilizar una cifra normalizada de beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados.

A7. La importancia relativa se refiere a los estados financieros sobre los que el auditor emite su informe. En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior a doce meses, como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el período de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho periodo.

A8. La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A9. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de

impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. *(Apartado suprimido).*

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (Ref: Apartado 10, NIA 600 pie 81)

A11. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, quepa razonablemente prever que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas, la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, y los análisis de sensibilidad para las estimaciones de valor razonable con un grado elevado de incertidumbre en la estimación).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones sobre segmentos o sobre una combinación de negocios significativa).

A12. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros, puede ser útil para el auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno de la entidad como de la dirección.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 11, NIA 600 pie 82)

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija por debajo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el

auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

Revisión a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartado 12, NIA 520 pie 7)

A14. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del período sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, el auditor revisará dicha importancia relativa.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 330
RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS
(NIA-ES 330)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 24, NIA 220 pie 20, NIA 240 pie 2, NIA 265 pie 2, NIA 300 pie 6, NIA 320 pie 10, NIA 402 pie 2, NIA 500 pie 5, NIA 501 pie 1, NIA 505 pie 1, NIA 540 pie 2, NIA 550 pie 2 y 25, NIA 570 pie 11, NIA 600 pie 5, NIA 610 pie 5)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Respuestas globales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	6-23
Adecuación de la presentación de los estados financieros	24
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	25-27
Documentación	28-30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Respuestas globales	A1-A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	A4-A60
Adecuación de la presentación de los estados financieros	A61
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	A62-A64
Documentación	A65

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[1].

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: (Ref: NIA 315 pie 65)

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

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

      (ii) procedimientos analíticos sustantivos.

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

Requerimientos

Respuestas globales

5. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref: Apartados A1-A3, NIA 240 pie 10, NIA 315 pie 8 y 51, NIA 505 pie 6, NIA 550 pie 10)

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

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

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4-A8; A43-A56, NIA 200 pie 19, NIA 200 pie 20, NIA 240 pie 11, NIA 315 pie 6 y 9, NIA 500 pie 20, NIA 520 pie 2, NIA 540 pie 14 y 15, NIA 600 pie 27)

7. Para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría que han de ser aplicados, el auditor:

   (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar significativos, incluyendo:

      (i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta debido a las características específicas del tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente), y

      (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles que responden al riesgo de incorrección material (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9-A18)

   (b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19, NIA 315 pie 54, NIA 505 pie 8, NIA 520 pie 8, NIA 540 pie 16 y 50, NIA 600 pie 47, NIA 701 pie 16)

Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si: (Ref: NIA 315 pie 46, NIA 315 pie 60, NIA 402 pie 11, NIA 540 pie 17, NIA 600 pie 86)

   (a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles); o (Ref: NIA 315 pie 44)

   (b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones. (Ref: Apartados A20-A24, NIA 315 pie 43, NIA 550 pie 26)

9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: Apartado A25, NIA 540 pie 18)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

(a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:

(i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;

(ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y

(iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26-A31)

(b) en la medida en que no lo haya tratado, determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: Apartado A32)

Momento de realización de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: Apartado A33)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:

(a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y

(b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: Apartados A34-A35)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

(a) la eficacia de otros componentes del sistema de control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el proceso para el seguimiento del sistema de control interno y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;

(c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);

(d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;

(e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y

(f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A36)

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A37)

(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A38-A40)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga la intención de confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual. (Ref: NIA 315 pie 53, NIA 540 pie 19)

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16 Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles en los que tenga intención de confiar, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A41)

17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref: Apartado A42, NIA 530 pie 3, NIA 600 pie 87)

(a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;

(b) son necesarias pruebas de controles adicionales; o

(c) resulta necesario responder a los riesgos de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos (Ref: NIA 505 pie 7)

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: Apartados A43-A49, NIA 315 pie 66, NIA 520 pie 2 y 3, NIA 540 pie 14, NIA 600 pie 88)

19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: Apartados A50-A53)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

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

    (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos; y

    (b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A54)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref: Apartado A55, NIA 315 pie 41 y 53, NIA 540 pie 15, 19 y 51)

Momento de realización de los procedimientos sustantivos (Ref: NIA 501 pie 6, NIA 520 pie 6)

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

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

    (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales,

    que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: Apartados A56-A59)

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: Apartado A60)

Adecuación de la presentación de los estados financieros

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

    - la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
    - la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref: Apartado A61)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref: Apartados A62-A63, NIA 240 pie 24, NIA 540 pie 21)

26. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref: Apartado A64, NIA 500 pie 11, NIA 505 pie 23, NIA 600 pie 29, NIA 700 pie 11)

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con una afirmación relevante acerca de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[2]: (Ref: NIA 240 pie 14, NIA 315 pie 70, NIA 540 pie 71)

    (a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría aplicados;

    (b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y (Ref: NIA 540 pie 31)

    (c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A65)

29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref: Apartado 5, NIA 315 pie 36)

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.

[2] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y apartado A6.

- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Introducir cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría requeridos por la NIA 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:
  - En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320.
  - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter convincente de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento por la entidad.
  - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de incorrección material se valora como más alto.

A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

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

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

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado

relativo al diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

(a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;

(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la valoración del riesgo de incorrección material. Esto se puede producir porque el auditor no ha identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en consecuencia, no se requiere que compruebe la eficacia de los controles. En consecuencia, el auditor puede no tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o

(c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuando la valoración del riesgo de incorrección material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo valorado de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.

A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de un control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores de auditoría y la valoración del riesgo.

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones (Ref: Apartado 7(a))

Naturaleza

A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realice valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo inherente valorando la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones relevantes[3]. Los riesgos valorados por el auditor, incluidos los motivos de

[3] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

dichos riesgos valorados, pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de ocurrencia.

A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como "más bajo" debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como "más bajo" porque el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles y basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

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

A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ayudar al auditor en la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:

- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos;
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y

- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

- El entorno de control.
- La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

Extensión

A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.

A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17. *(Apartado suprimido).*

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos posteriores de auditoría que sean principalmente

procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de controles o de componentes del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo valorado más alto (Ref: Apartado 7(b), NIA 520 pie 9, Ref: NIA 540 pie 50, NIA 701 pie 17)

A19. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación relevante y cuando el auditor tenga previsto comprobar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de

proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones[4]. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles que responden al riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref: Apartado 9)

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref: Apartado 10(a))

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de controles, tales como los controles automatizados. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

[4] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33.

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La NIA 530[5] contiene orientaciones adicionales sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por la aplicación de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la comprobación de los controles generales de TI relacionados con la aplicación de TI. (Ref: NIA 315 pie 62)

A30. Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de controles que respondan a riesgos de incorrección material relacionados con la integridad de los datos de la entidad o con la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema, o para responder a los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esas pruebas de controles pueden incluir pruebas de controles generales de TI que tratan las cuestiones del apartado 10(a). En ese caso, es posible que el auditor no tenga que realizar pruebas adicionales para obtener evidencia sobre las cuestiones del apartado 10(a).

A31. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, puede tener en cuenta la naturaleza del riesgo o los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI, que fueron identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[6], para sustentar el diseño de los procedimientos adicionales para responder al riesgo valorado de incorrección material. Esos procedimientos pueden tratar la determinación de si:

- El riesgo o los riesgos derivados de la utilización de TI existen. Por ejemplo, si los usuarios tienen un acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder a o modificar los registros del sistema que rastrean los accesos), el auditor puede examinar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que dichos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el periodo.
- Existen otros controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que responden al riesgo o a los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI. En ese caso, el auditor puede identificar esos controles (si no han sido aún identificados) y, en consecuencia, evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de usuarios es deficiente, es posible

[5] NIA 530, *Muestreo de auditoría.*
[6] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(c)(i).

que la entidad disponga de un control alternativo mediante el cual la dirección revisa de manera oportuna los informes de acceso de los usuarios finales. Las circunstancias en las que un control de una aplicación puede responder a un riesgo derivado de la utilización de TI pueden incluir cuando la información que puede resultar afectada por la deficiencia del control general de TI se puede conciliar con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o una fuente de datos distintas).

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 10(b))

A32. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los apartados A29 a A31, es posible que se hayan identificado controles generales de TI de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) debido a que apoyan la eficacia operativa de los controles automatizados o porque apoyan el mantenimiento de la integridad de la información utilizada en la información financiera de la entidad, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que es posible que el auditor haya comprobado determinados controles indirectos para tratar las cuestiones del apartado 10(a).

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref: Apartado 11)

A33. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas de controles en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 12(b))

A34. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- La duración del periodo restante.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A35. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad. (Ref: NIA 500 pie 12)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref: Apartado 13)

A36. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(a))

A37. Los cambios pueden afectar a la relevancia y a la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(b))

A38. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

(a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y

(b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo,

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A39. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Una deficiencia en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A40. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados 16-17)

A41. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A42. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 6 y 18)

A43. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales. Es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. En consecuencia, se requiere que se diseñen y apliquen procedimientos sustantivos de conformidad con el apartado 18:

- si los procedimientos posteriores de auditoría para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6, no incluyeron procedimientos sustantivos; o
- para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar que no sean significativos pero que hayan sido identificados como materiales de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[7].

Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes a los controles, incluida su posible elusión por la dirección.

A44. No se requiere que se prueben todas las afirmaciones pertenecientes a un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una incorrección, hay una posibilidad razonable de que sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A45. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

[7] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36.

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A46. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La NIA 520[8] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A47. La valoración del riesgo o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A48. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta los controles que el auditor tiene previsto comprobar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A49. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500[9].

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref: Apartado 19)

A50. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen "acuerdos paralelos" que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.

[8] NIA 520, *Procedimientos analíticos*.
[9] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 10.

- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

A51. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A52. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A53. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen: (Ref: NIA 505 pie 9)

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
  - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
  - considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
  - tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
  - contabilice las transacciones en otra moneda; u
  - opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

  En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref: Apartado 20)

A54. La naturaleza y también la extensión de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ref: Apartado 21)

A55. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 22-23)

A56. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulización en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 22)

A57. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

(a) identificar cantidades que parezcan inusuales;

(b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y

(c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A58. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

A59. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:
  (a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
  (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y
  (c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref: Apartado 23)

A60. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación

o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia. (Ref: NIA 540 pie 62)

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref: Apartado 24)

A61. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros–incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

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

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

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material y el efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relevantes para estas. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor[10].

A63. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada. (Ref: NIA 540 pie 71)

A64. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.

[10] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.

- Resultados de procedimientos de auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

Documentación (Ref: Apartado 28)

A65. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

(NIA-ES 402)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: Glosario pie 12, NIA 315 pie 45, NIA 540 pie 59)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definiciones	8
Requerimientos	
Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno	9-14
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	15-17
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada	18
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios	19
Informe del auditor de la entidad usuaria	20-22
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno	A1-A23
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A24-A39
Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada	A40
Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios	A41

Informe del auditor de la entidad usuaria ……..…… A42-A44

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada 2019)[1] y la NIA 330[2] para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos posteriores de auditoría que respondan a dichos riesgos.

2. Muchas entidades externalizan aspectos de su negocio con organizaciones que prestan servicios que comprenden desde la realización de una tarea específica, bajo la dirección de una entidad, hasta la sustitución de unidades o funciones enteras de negocio de la entidad, tal como la función de cumplimiento de obligaciones fiscales. Muchos de los servicios prestados por dichas organizaciones son parte integrante de las actividades empresariales de la entidad. Sin embargo, no todos los citados servicios son relevantes para la auditoría.

3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros. Es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios formen parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros o controles relacionados, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:

   (a) El modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos fluye por el sistema de información de la entidad usuaria, tanto manualmente como utilizando TI, y tanto si se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos. Esto incluye cuando los servicios de la organización de servicios afectan al modo en que:

      (i) las transacciones de la entidad usuaria se inician, y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige en caso necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y

      (ii) la información sobre los hechos o condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros de la entidad usuaria.

   (b) Los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información del apartado 3(a);

   (c) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria a partir de los registros descritos en el apartado 3(b), incluidas las relativas a la información a revelar y a las estimaciones contables

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

[2] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativas; y

(d) El entorno de TI de la entidad relevante para (a) a (c) anterior.

4. La naturaleza y extensión del trabajo a realizar por el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios dependen de la naturaleza de dichos servicios y su significatividad para la entidad usuaria, así como de su relevancia para la auditoría.

5. Esta NIA no es aplicable a los servicios prestados por entidades financieras que se limiten al procesamiento, en relación con la cuenta que mantiene una entidad en la entidad financiera, de transacciones que estén expresamente autorizadas por la entidad, por ejemplo, el procesamiento de transacciones de cuenta corriente realizado por un banco o el procesamiento de transacciones de valores realizado por un intermediario bursátil. Asimismo, esta NIA tampoco se aplica a la auditoría de transacciones derivadas de la tenencia de intereses financieros en otras entidades, tales como sociedades, cualquiera que sea su forma jurídica, y negocios conjuntos, cuando un tercero contabiliza las variaciones que se producen en dichos intereses e informa a los titulares.

Fecha de entrada en vigor

6. *(Apartado suprimido).*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando ésta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:

(a) obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

(b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

Definiciones

8. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: (Ref: Glosario pie 9, NIA 500 pie 6)

(a) Controles complementarios de la entidad usuaria – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, asume que serán implementados por las entidades usuarias, y los cuales, si es necesario para alcanzar los objetivos de control, se identificarán en la descripción del sistema de la organización de servicios.

(b) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA "informe tipo 1") – Informe que comprende:

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

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

(c) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA "informe tipo 2") – Informe que comprende:

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

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

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

b. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.

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

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

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

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

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

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

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

9. Para la obtención de conocimiento de la entidad usuaria de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[3], el auditor de dicha entidad obtendrá conocimiento del modo en que ella utiliza los servicios de la organización de servicios en sus actividades, esto es, sobre: (Ref: Apartados A1-A2)

   (a) la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria, incluido su efecto en el control interno de la entidad usuaria; (Ref: Apartados A3-A5)

   (b) la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de información financiera afectados por la organización de servicios; (Ref: Apartado A6)

   (c) el grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y (Ref: Apartado A7)

   (d) la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios. (Ref: Apartados A8-A11)

10. Para la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de actividades de control[4] de la entidad usuaria, entre los relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados.[5] (Ref: Apartados A12-A14)

11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria con la finalidad de disponer de una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

   (a) obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;

   (b) contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;

   (c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o

[3] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 19.
[4] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).
[5] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d).

(d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles de la organización de servicios. (Ref: Apartados A15-A20)

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios

13. Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o tipo 2 es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad usuaria deberá satisfacerse de:

(a) la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y de su independencia con respecto a la organización de servicios; y

(b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o tipo 2. (Ref: Apartado A21)

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:

(a) evaluará si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;

(b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento de los controles en la organización de servicios; y

(c) determinará si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para la entidad usuaria y, en ese caso, obtendrá conocimiento de si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles. (Ref: Apartados A22-A23)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

15. Con el fin de responder a los riesgos valorados de incorrección, de conformidad con la NIA 330, el auditor de la entidad usuaria:

(a) determinará si los registros mantenidos en la entidad usuaria proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y, en caso contrario,

(b) aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro auditor con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A24-A28)

Pruebas de controles

16. Cuando la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria comporte la expectativa de que los controles de la organización de servicios operen eficazmente, el auditor de la entidad usuaria obtendrá evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles mediante uno o más de los procedimientos siguientes:

(a) obteniendo un informe tipo 2, si lo hubiera;

(b) aplicando pruebas de controles adecuadas en la organización de servicios; o

(c) recurriendo a otro auditor con el fin de que realice pruebas de controles en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A29-A30)

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

17. Si, de conformidad con el apartado 16(a), el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios operan eficazmente, el auditor de la entidad usuaria determinará si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles, que sirva para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria:

    (a) evaluando si la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;

    (b) determinando si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por la organización de servicios son relevantes para aquella y, en caso afirmativo, comprobando si la entidad usuaria ha diseñado e implementado dichos controles y, si así es, realizando pruebas sobre su eficacia operativa;

    (c) evaluando la adecuación del periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización; y

    (d) evaluando si las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio y los resultados de dichas pruebas, tal como se describen en su informe, son relevantes para las afirmaciones incluidas en los estados financieros de la entidad usuaria y proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. (Ref: Apartados A31-A39)

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada

18. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 que excluye los servicios prestados por una organización de servicios subcontratada, y dichos servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria aplicará los requerimientos de la presente NIA con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada. (Ref: Apartado A40)

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios

19. El auditor de la entidad usuaria indagará ante la dirección de esa entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, o incorrecciones no corregidas que afecten a sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria evaluará el modo en que dichas cuestiones afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe de auditoría. (Ref: Apartado A41)

Informe del auditor de la entidad usuaria

20. El auditor de la entidad usuaria expresará una opinión modificada en su informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[6], si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria. (Ref: Apartado A42)

21. Cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe de auditoría, no se referirá al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. (Ref: Apartado A43)

22. Si la referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria, se indicará que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con su opinión. (Ref: Apartado A44)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

Fuentes de información (Ref: Apartado 9)

A1. Puede obtenerse información sobre la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios a través de una amplia gama de fuentes, tales como:

- Manuales de usuario.
- Descripciones de sistemas.
- Manuales técnicos.
- El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
- Informes de las organizaciones de servicios, de la función de auditoría interna o de las autoridades reguladoras relativos a controles en la organización de servicios.
- Informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, incluidas cartas a la dirección, si las hubiera.

A2. El conocimiento obtenido a través de la experiencia del auditor de la entidad usuaria con la organización de servicios, por ejemplo, debido a otros encargos de auditoría, también puede servir de ayuda para obtener conocimiento de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios. Esto resultará particularmente útil si los servicios y controles de la organización de servicios sobre dichos servicios están muy estandarizados.

[6] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6.

Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 9(a))

A3. La entidad usuaria puede recurrir a una organización de servicios que procese transacciones y rinda cuentas sobre ellas, o que registre transacciones y procese los datos correspondientes. Las organizaciones de servicios que prestan dichos servicios incluyen, por ejemplo, departamentos bancarios de administración fiduciaria que invierten y gestionan activos para los planes de pensiones de empleados o para terceros; bancos hipotecarios que gestionan hipotecas para terceros; proveedores de servicios de aplicaciones informáticas que proporcionan aplicaciones informáticas estandarizadas y un entorno tecnológico que permiten a los clientes procesar transacciones financieras y operativas.

A4. Ejemplos de servicios prestados por una organización de servicios que son relevantes para la auditoría incluyen:

- La llevanza de los registros contables de la entidad usuaria.
- La gestión de activos.
- El inicio, registro o procesamiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A5. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad de pequeña dimensión ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros[7].

Naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios (Ref: Apartado 9(b))

A6. Es posible que la organización de servicios establezca políticas y procedimientos que afecten al control interno de la entidad usuaria. Dichas políticas y procedimientos están, al menos en parte, física y operativamente separadas de la entidad usuaria. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios, incluidas la naturaleza y la importancia relativa de las transacciones que procesa para la entidad usuaria. En determinadas situaciones, las transacciones procesadas por una organización de servicios, y las cuentas afectadas, pueden no parecer materiales para los estados financieros de la entidad usuaria, pero la naturaleza de las transacciones procesadas puede ser significativa y el auditor de la entidad usuaria puede determinar que, en dichas circunstancias, es necesario obtener conocimiento de dichos controles.

Grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria (Ref: Apartado 9(c))

A7. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende también del grado de interacción que exista entre sus

[7] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados 4 y A2-A3.

actividades y las de la entidad usuaria. El grado de interacción se refiere a la medida en que la entidad usuaria puede implementar controles eficaces sobre el procesamiento realizado por la organización de servicios, y decide así hacerlo. Por ejemplo, existe un alto grado de interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios cuando la entidad usuaria autoriza las transacciones y la organización de servicios las procesa y contabiliza. En estas circunstancias, puede resultar factible para la entidad usuaria implementar controles efectivos sobre dichas transacciones. Por otra parte, cuando la organización de servicios inicia o inicialmente registra, procesa y contabiliza las transacciones de la entidad usuaria, existe un menor grado de interacción entre las dos organizaciones. En estas circunstancias, es posible que la entidad usuaria no pueda implementar controles eficaces propios sobre estas transacciones, o decida no hacerlo, y confíe en los controles de la organización de servicios.

Naturaleza de las relaciones entre la entidad usuaria y la organización de servicios (Ref: Apartado 9(d))

A8. El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios puede cubrir cuestiones tales como:

- la información que ha de proporcionarse a la entidad usuaria y las responsabilidades relativas al inicio de las transacciones relacionadas con las actividades de la organización de servicios;
- la aplicación de requerimientos de las autoridades reguladoras con respecto a la forma en que se mantendrán los registros o el acceso a éstos;
- la indemnización, en su caso, que recibirá la entidad usuaria en caso de incumplimiento de funciones;
- si la organización de servicios proporcionará un informe sobre sus controles y, en ese caso, si será un informe tipo 1 o tipo 2;
- si el auditor de la entidad usuaria tendrá derecho de acceso a los registros contables de la entidad usuaria que mantiene la organización de servicios y a otra información necesaria para realizar la auditoría; y
- si el acuerdo permite la comunicación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio.

A9. Existe una relación directa entre la organización de servicios y la entidad usuaria y entre la organización de servicios y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Estas relaciones no crean necesariamente una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Cuando no existe relación directa entre ambos, las comunicaciones entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio se llevan a cabo normalmente a través de la entidad usuaria y la organización de servicios. También puede establecerse una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio, teniendo en cuenta las consideraciones de ética y de confidencialidad aplicables. Por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio para que éste aplique procedimientos en nombre de aquel, tales como:

(a) pruebas de controles en la organización de servicios; o

(b) procedimientos sustantivos en relación con las transacciones y los saldos de los estados financieros de la entidad usuaria que competen a la organización de servicios.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. *(Apartado suprimido).*

A11. *(Apartado suprimido).*

Conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 10)

A12. La entidad usuaria puede establecer controles para los servicios prestados por la organización de servicios sobre los que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar pruebas que permitan a dicho auditor concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente con respecto a algunas o a todas las afirmaciones correspondientes, todo ello con independencia de los controles implantados en la organización de servicios. Si la entidad usuaria, por ejemplo, utiliza una organización de servicios para procesar las nóminas, la entidad usuaria puede establecer controles sobre la entrega y recepción de información sobre las nóminas que puedan evitar o detectar incorrecciones materiales. Estos controles pueden incluir:

- La comparación de los datos entregados a la organización de servicios con los informes recibidos de la organización de servicios, una vez que se han procesado los datos.
- Un nuevo cálculo a partir de una muestra de las cantidades que figuran en las nóminas para comprobar su exactitud aritmética y revisar la razonabilidad del importe total de la nómina.

A13. En esta situación, el auditor de la entidad usuaria puede realizar pruebas de los controles de la entidad usuaria sobre el procesamiento de las nóminas que le proporcionen una base para concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones relativas a las nóminas.

A14. Como se indica en la NIA 315 (Revisada 2019)[8], con respecto a algunos riesgos, el auditor de la entidad usuaria puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones y de saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento altamente automatizado con escasa o nula intervención manual. Dichas características que permiten un procesamiento automatizado pueden estar especialmente presentes cuando la entidad usuaria utiliza organizaciones de servicios. En estos casos, los controles de la entidad usuaria sobre los riesgos son relevantes para la auditoría, y se requiere que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de dichos controles de conformidad con los apartados 9 y 10 de la presente NIA, y los evalúe.

Procedimientos posteriores a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

A15. La decisión del auditor de la entidad usuaria sobre los procedimientos enumerados en el apartado 12 que aplicará, de manera individual o en combinación con otros, a fin de

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33.

obtener la información necesaria para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material relacionados con la utilización, por parte de la entidad usuaria, de una organización de servicios, puede verse influida por cuestiones como:

- la dimensión tanto de la entidad usuaria como de la organización de servicios;
- la complejidad de las transacciones de la entidad usuaria y de los servicios prestados por la organización de servicios;
- la ubicación de la organización de servicios (por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede decidir que otro auditor aplique procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria si la organización de servicios está en un lugar lejano);
- si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen eficazmente al auditor de la entidad usuaria evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A16. La organización de servicios puede contratar a un auditor para que informe sobre la descripción y el diseño de sus controles (informe tipo 1) o sobre la descripción y el diseño de sus controles, y su eficacia operativa (informe tipo 2). Los informes tipo 1 y tipo 2 pueden ser emitidos de acuerdo con la Norma internacional sobre Encargos de Aseguramiento (ISAE) 3402[9] o según las normas establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido (el cual puede identificarlos con diferentes nombres, como informes tipo A o tipo B).

A17. La disponibilidad de un informe tipo 1 o tipo 2 dependerá normalmente de si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la entidad usuaria que la organización de servicios proporcione dicho informe. La organización de servicios puede también decidir, por motivos prácticos, facilitar un informe tipo 1 o tipo 2 a las entidades usuarias. Sin embargo, en algunos casos, las entidades usuarias pueden no disponer de un informe tipo 1 o tipo 2.

A18. En algunas circunstancias, la entidad usuaria puede externalizar una o varias unidades o funciones empresariales significativas, como, por ejemplo, todas sus funciones de planificación fiscal y cumplimiento de las obligaciones fiscales, o la función financiera y de contabilidad o la de control, a una o a varias organizaciones de servicios. Puesto que en dichas circunstancias es posible que no se disponga de un informe sobre los controles de la organización de servicios, la visita a la organización de servicios puede ser el procedimiento más eficaz para que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de sus controles, ya que probablemente exista una interacción directa entre la dirección de la entidad usuaria y la dirección de la organización de servicios.

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede

[9] ISAE 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*. Norma no adaptada a la normativa española de auditoría de cuentas.

encontrar orientaciones útiles en la NIA 220 (Revisada)[10], ya que se refiere a la determinación de la competencia y capacidad del otro auditor (incluida su independencia), a la dirección y supervisión del otro auditor, a la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo asignado al otro auditor, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

A20. La entidad usuaria puede utilizar una organización de servicios que, a su vez, subcontrate a otra organización de servicios para proporcionar algunos de los servicios prestados a la entidad usuaria que forman parte del sistema de información de ésta relevante para la información financiera. La organización de servicios subcontratada puede ser una entidad independiente de la organización de servicios o estar vinculada a ésta. Puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga en cuenta los controles de la organización de servicios subcontratada. En situaciones en las que se subcontratan una o varias organizaciones de servicios, la interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios se amplía para incluir la interacción entre la entidad usuaria, la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas. El grado de dicha interacción, así como la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas, son los factores más importantes que debe tener en cuenta el auditor de la entidad usuaria a la hora de determinar la significatividad de los controles de la organización de servicios y de las organizaciones de servicios subcontratadas con respecto a los controles de la entidad usuaria.

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref: Apartados 13-14)

A21. El auditor de la entidad usuaria puede realizar indagaciones sobre el auditor de la entidad prestadora del servicio ante su organización profesional o entre otros profesionales ejercientes, y puede indagar sobre si el auditor de la entidad prestadora del servicio está sujeto a una autoridad de supervisión. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede ejercer en una jurisdicción en la que se sigan normas diferentes con respecto a los informes sobre controles de la organización de servicios, y el auditor de la entidad usuaria puede obtener información sobre las normas que utiliza el auditor de la entidad prestadora del servicio del organismo emisor de las normas.

A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:

(a) los aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas;

(b) el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria;

(c) los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y

(d) si los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que

[10] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*.

podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles.

A23. Un informe tipo 1 o tipo 2 de una fecha o referido a un periodo no comprendidos en el periodo de información de la entidad usuaria puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento preliminar de los controles implementados en la organización de servicios si el informe se complementa con información adicional actual procedente de otras fuentes. Si la descripción de los controles de la organización de servicios es de una fecha o se refiere a un periodo anterior al comienzo del periodo sometido a auditoría, el auditor de la entidad usuaria puede aplicar procedimientos para actualizar la información de un informe tipo 1 o tipo 2, tales como:

- discutir los cambios producidos en la organización de servicios con personal de la entidad usuaria que esté en una situación que le permita conocer dichos cambios;
- revisar documentación y correspondencia actual emitida por la organización de servicios; o
- discutir los cambios con el personal de la organización de servicios.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 15)

A24. Que la utilización de una organización de servicios aumente el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre dichos servicios; en algunos casos, la utilización de una organización de servicios puede reducir el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria, particularmente si la propia entidad usuaria no tiene la especialización necesaria para realizar determinadas actividades, tales como iniciar, procesar y registrar transacciones, o no cuenta con recursos adecuados (por ejemplo, un sistema de tecnología de la información).

A25. Cuando la organización de servicios tiene a su cargo elementos de los registros contables de la entidad usuaria que resultan materiales, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga acceso directo a dichos registros con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al funcionamiento de los controles sobre dichos registros o para verificar las transacciones y saldos registrados en ellos, o con ambos fines. Dicho acceso puede implicar la inspección física de los registros en los locales de la organización de servicios o el examen de registros mantenidos de forma electrónica desde la entidad usuaria o desde otro lugar, o ambas actuaciones. Cuando el acceso directo se lleva a cabo por medios electrónicos, el auditor de la entidad usuaria puede obtener evidencia por dicha vía sobre la adecuación de los controles aplicados por la organización de servicios en relación con la integridad y la exactitud de los datos de la entidad usuaria de los que es responsable la organización de servicios.

A26. Para determinar la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con los saldos que representan activos mantenidos o transacciones realizadas por una organización de servicios por cuenta de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la aplicación de los siguientes procedimientos:

(a) Examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria: la naturaleza y extensión de los registros contables y la documentación de soporte conservada por la entidad usuaria determinan la fiabilidad de esta fuente de evidencia. En algunos casos, la entidad usuaria puede no mantener registros independientes detallados o documentación de transacciones específicas realizadas por su cuenta.

(b) Examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios: el acceso del auditor de la entidad usuaria a los registros de la organización de servicios puede haberse establecido como parte de los acuerdos contractuales alcanzados entre la entidad usuaria y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor, para que acceda, en su nombre, a los registros de la entidad usuaria mantenidos por la organización de servicios.

(c) Obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones: en los casos en los que la entidad usuaria mantiene registros independientes de saldos y transacciones, la confirmación de la organización de servicios que corrobore los registros de la entidad usuaria puede constituir evidencia de auditoría fiable con respecto a la existencia de las transacciones y los activos afectados. Por ejemplo, cuando se utilicen varias organizaciones de servicios, como una gestora de inversiones y un depositario, y dichas organizaciones de servicios mantengan registros independientes, el auditor de la entidad usuaria puede confirmar los saldos con dichas organizaciones para comparar dicha información con los registros independientes de la entidad usuaria. Si la entidad usuaria no mantiene registros independientes, la información obtenida de las confirmaciones procedentes de la organización de servicios es sólo una declaración de lo que se refleja en los registros mantenidos por la organización de servicios. Por lo tanto, tales confirmaciones no constituyen, por sí solas, evidencia de auditoría fiable. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la posibilidad de identificar una fuente alternativa de evidencia independiente.

(d) Aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes recibidos de la organización de servicios: la eficacia de los procedimientos analíticos probablemente variará de una afirmación a otra y dependerá de la extensión y detalle de la información disponible.

A27. Otro auditor puede aplicar procedimientos que sean de naturaleza sustantiva en beneficio de los auditores de las entidades usuarias. Un encargo de este tipo puede implicar la aplicación, por otro auditor, de procedimientos acordados entre la entidad usuaria y el auditor de dicha entidad usuaria y entre la organización de servicios y su auditor de la entidad prestadora del servicio. El auditor de la entidad usuaria revisa los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados por otro auditor con el fin de determinar si constituyen evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Adicionalmente, pueden existir requerimientos impuestos por las autoridades públicas o por acuerdos contractuales que lleven a un auditor de la entidad prestadora del servicio a aplicar determinados procedimientos de naturaleza sustantiva. Los resultados de la aplicación de los procedimientos requeridos a los saldos y transacciones procesados por la organización de servicios se pueden utilizar por los auditores de las entidades usuarias como parte de la evidencia necesaria para sustentar sus opiniones de auditoría. En estas circunstancias, puede ser útil que el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio acuerden, con anterioridad a la aplicación de los procedimientos, la documentación de auditoría o el acceso a ella que se proporcionará al auditor de la entidad usuaria.

A28. En determinadas circunstancias, en concreto cuando la entidad usuaria externalice alguna o todas sus funciones financieras en una organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria puede enfrentarse a una situación en la que una parte significativa de la evidencia de auditoría se encuentre en la organización de servicios. Puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor de la entidad usuaria, o por otro auditor por cuenta de éste. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede proporcionar un informe tipo 2 y, además, aplicar procedimientos sustantivos por cuenta del auditor de la entidad usuaria. La participación de otro auditor no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que constituya una base razonable para sustentar su opinión. Por consiguiente, al determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y si necesita aplicar procedimientos sustantivos posteriores, el auditor de la entidad usuaria tendrá en cuenta su participación en la dirección, supervisión y aplicación de los procedimientos sustantivos realizados por otro auditor, o la evidencia de tales procedimientos.

Pruebas de controles (Ref: Apartado 16)

A29. La NIA 330[11], en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

(a) La valoración de riesgos de incorrección material por el auditor de la entidad usuaria incorpora la expectativa de que los controles de la organización de servicios están operando eficazmente (es decir, el auditor de la entidad usuaria tiene intención de confiar en la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios a la hora de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos); o

(b) Los procedimientos sustantivos, solos o combinados con pruebas sobre la eficacia operativa de los controles de la entidad usuaria, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente (Ref: Apartado 17)

A31. Un informe tipo 2 puede tener como finalidad satisfacer las necesidades de varios auditores distintos de entidades usuarias. Por ello, las pruebas de controles y los resultados descritos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio

[11] NIA 330, apartado 8.

pueden no ser relevantes con respecto a afirmaciones significativas de los estados financieros de la entidad usuaria. Las pruebas de controles y sus resultados se evalúan con la finalidad de determinar si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. Al hacerlo, el auditor de la entidad usuaria puede tener en cuenta los siguientes factores:

(a) el periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización;

(b) el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio y los servicios y procesos cubiertos, los controles comprobados y las pruebas que se han realizado, y el modo en que los controles comprobados están relacionados con los controles de la entidad usuaria; y

(c) los resultados de dichas pruebas de controles y la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la eficacia operativa de los controles.

A32. Con respecto a determinadas afirmaciones, cuanto más corto sea el periodo cubierto por una prueba específica y mayor sea el tiempo transcurrido desde la realización de la prueba, menor será la evidencia de auditoría que la prueba puede proporcionar. Al comparar el periodo cubierto por un informe tipo 2 con el periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede concluir que un informe tipo 2 ofrece menos evidencia de auditoría si hay poco solapamiento entre el periodo cubierto por el informe tipo 2 y el periodo en el que el auditor de la entidad usuaria pretende basarse en el informe. En ese caso, un informe tipo 2 que cubra un periodo anterior o posterior puede proporcionar evidencia de auditoría adicional. En otros casos, el auditor de la entidad usuaria puede determinar que es necesario realizar pruebas de controles de la organización de servicios, o recurrir a otro auditor para que las realice, a fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles.

A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:

- la significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones;
- los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, así como los cambios significativos introducidos en ellos desde que se verificaron, incluidos los cambios en el sistema de información, los procesos y el personal;
- el grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles;
- la duración del periodo restante;

- la medida en que el auditor de la entidad usuaria tiene previsto reducir los procedimientos sustantivos posteriores basándose en la fiabilidad de los controles; y
- la eficacia del entorno de control y el proceso de la entidad usuaria para el seguimiento del sistema de control interno.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad usuaria.

A35. Si el periodo sobre el que el auditor de la entidad prestadora del servicio ha realizado pruebas queda completamente fuera del periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria no podrá basarse en dichas pruebas para concluir que los controles de la entidad usuaria operan eficazmente, ya que no proporcionan evidencia de la eficacia de los controles correspondiente al periodo de auditoría actual, salvo que se hayan aplicado otros procedimientos.

A36. En determinadas circunstancias, un servicio prestado por una organización de servicios puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria implementará determinados controles. Por ejemplo, el servicio puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria dispondrá de controles para autorizar las transacciones antes de que éstas se envíen a la organización de servicios para su procesamiento. En dicha situación, la descripción de los controles de la organización de servicios puede incluir una descripción de los controles complementarios de la entidad usuaria. El auditor de la entidad usuaria determinará si los mencionados controles complementarios de la entidad usuaria son relevantes para el servicio prestado a la entidad usuaria.

A37. Si el auditor de la entidad usuaria considera que el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por ejemplo, cuando el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio no contiene una descripción de las pruebas de controles realizadas por él y de los resultados de éstas, el auditor de la entidad usuaria puede completar el conocimiento derivado de los procedimientos y de las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar la posibilidad de discutir con el auditor de la entidad prestadora del servicio sobre el alcance y los resultados de su trabajo. Igualmente, si el auditor de la entidad usuaria lo considera necesario, puede contactar con la organización de servicios, a través de aquélla, para solicitar que el auditor de la entidad prestadora del servicio aplique ciertos procedimientos a la organización de servicios. Alternativamente, el auditor de la entidad usuaria u otro auditor a solicitud del auditor de la entidad usuaria, pueden aplicar dichos procedimientos.

A38. El informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio identifica los resultados de las pruebas, incluidas las excepciones y otra información que puedan afectar a las conclusiones del auditor de la entidad usuaria. Las excepciones señaladas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no significan automáticamente que el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no sea útil para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria en la valoración de los riesgos de incorrección material. Antes al contrario, las excepciones y la cuestión que ha dado lugar a una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio se tienen en cuenta en la valoración que el auditor de la entidad usuaria hace de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio. Al

considerar las excepciones y las cuestiones que han dado lugar a una opinión modificada, el auditor de la entidad usuaria puede discutir dichas cuestiones con el auditor de la entidad prestadora del servicio. Dicha comunicación depende de que la entidad usuaria contacte con la organización de servicios y obtenga la autorización de ésta para que tenga lugar la comunicación.

Comunicación de deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría[12]. Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección[13]. Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- cualquier control dentro del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;
- casos en los que en el informe tipo 1 o tipo 2 se señalan controles complementarios de la entidad usuaria y no se han implementado en ella; y
- controles en la organización de servicios que pueden resultar necesarios y que no parecen haber sido implementados o no se abordan de forma específica en un informe tipo 2.

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada (Ref: Apartado 18)

A40. Si la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede incluir o excluir los pertinentes objetivos de control de la subcontratada, y otros controles relacionados, en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio. Estos dos métodos de información se conocen como el método inclusivo y el método excluyente, respectivamente. Si el informe tipo 1 o tipo 2 excluye los controles de la subcontratada, y los servicios prestados por ésta son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, se requiere que el auditor de la entidad usuaria aplique los requerimientos de esta NIA con respecto a la organización de servicios subcontratada. La naturaleza y extensión del trabajo que debe realizar el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada dependen de la naturaleza y significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria y de su relevancia para la auditoría. La aplicación del requerimiento recogido en el apartado 9 facilita al auditor de la entidad usuaria la determinación del efecto de la organización de servicios subcontratada y la naturaleza y el alcance del trabajo que debe realizar.

---

[12] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartados 9-10.

[13] NIA 265, apartado 10.

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios (Ref: Apartado 19)

A41. La organización de servicios puede estar obligada, de acuerdo con los términos del contrato con las entidades usuarias, a revelar a las entidades usuarias afectadas cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e incorrecciones no corregidas atribuibles a la dirección de la organización de servicios o a sus empleados. Tal como requiere el apartado 19, el auditor de la entidad usuaria efectúa indagaciones ante la dirección de dicha entidad sobre si la organización de servicios le ha informado sobre este tipo de cuestiones, y evalúa si las posibles cuestiones comunicadas por la organización de servicios afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de la entidad usuaria. En determinadas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar información adicional para realizar esta evaluación, y puede solicitar a la entidad usuaria que contacte con la organización de servicios para obtener la información necesaria.

Informe del auditor de la entidad usuaria (Ref: Apartado 20)

A42. Cuando el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, existirá una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir cuando:

- el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de los servicios prestados por la organización de servicios y no tiene una base suficiente y adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria parte del supuesto de que los controles de la organización de servicios funcionan eficazmente y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles; o
- la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sólo está disponible en los registros mantenidos en la organización de servicios y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener acceso directo a dichos registros.

El hecho de que el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión depende de su conclusión con respecto a si los posibles efectos sobre los estados financieros son materiales o generalizados.

Referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartados 21-22)

A43. En algunos casos, disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe del auditor de la entidad usuaria *(ejemplo suprimido)*. En tales circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

A44. El hecho de que la entidad usuaria utilice una organización de servicios no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria establecida por las NIA de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base razonable para sustentar su opinión. Por lo tanto, el auditor de la entidad usuaria no se referirá al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio como fundamento, en parte, de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria. Sin embargo, cuando el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión modificada debido a una opinión

modificada del informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, nada impide que el auditor de la entidad usuaria haga referencia al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio si dicha referencia sirve para explicar el motivo de la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria. En dichas circunstancias, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450

EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACION DE LA AUDITORÍA

(NIA-ES 450)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 1, NIA 240 pie 25, NIA 320 pie 1, NIA 320 pie 11, NIA 540 pie 3, NIA 720 pie 15)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Acumulación de incorrecciones identificadas	5
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	6-7
Comunicación y corrección de las incorrecciones	8-9
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	10-13
Manifestaciones escritas	14
Documentación	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de incorrección	A1
Acumulación de incorrecciones identificadas	A2-A6
Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza	A7-A9
Comunicación y corrección de las incorrecciones	A10-A13
Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas	A14-A28
Manifestaciones escritas	A29
Documentación	A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas en la realización de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 (Revisada) tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA[1]. La NIA 320[2] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido)*.

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es evaluar:

   (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y

   (b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Definiciones

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

   (a) Incorrección – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1)
   Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la

[1] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-11.

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

revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

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

Requerimientos

Acumulación de incorrecciones identificadas

5. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A2-A6, NIA 580 pie 6, NIA 600 pie 26)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza

6. El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría cuando:

   (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; o (Ref: Apartado A7)

   (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320. (Ref: Apartado A8)

7. Si, a petición del auditor, la dirección ha examinado un tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las incorrecciones que fueron detectadas, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las incorrecciones persisten. (Ref: Apartado A9)

Comunicación y corrección de las incorrecciones

8. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría[3]. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: Apartados A10-A12, NIA 510 pie 3)

9. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartado A13)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

10. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref: Apartados A14-A15)

11. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta: (Ref: NIA 700 pie 12, NIA 705 pie 7)

[3] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 7.

(a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A16-A22, A24-A25, NIA 550 pie 28)

(b) el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A23)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban[4]. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: Apartados A26-A28, NIA 510 pie 3)

13. El auditor también comunicará a los responsables del gobierno de la entidad el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Manifestaciones escritas

14. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella. (Ref: Apartado A29)

Documentación

15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[5]: (Ref: Apartado A30)

(a) el importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes (apartado 5);

(b) todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas (apartados 5, 8 y 12); y

(c) la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base para dicha conclusión (apartado 11).

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

(a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;

---

[4] Véase la nota al pie de página 3.

[5] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y apartado A6.

(b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de información a revelar de determinados marcos de información financiera, según corresponda[6];

(c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos;

(d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas;

(e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y

(f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información[7].

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude[8].

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)

"Claramente insignificante"

A2. El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material". Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Incorrecciones en un estado financiero individual

A3. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su

---

[6] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que "una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo..."

[7] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

[8] NIA 240, *Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A5.

naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. (Ref: NIA 600 pie 83)

Incorrecciones en la información a revelar

A4. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El apartado A17 de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de incorrecciones

A5. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A3-A4, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.

A6. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas. (Ref: NIA 540 pie 24)

- Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.
- Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
- Las incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA 530[9] contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartados 6-7)

A7. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

A8. Si la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que las posibles incorrecciones no detectadas, consideradas conjuntamente con las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, puedan superar la importancia relativa.

[9] NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

Podrían existir incorrecciones no detectadas derivadas del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo[10].

A9. El auditor puede solicitar a la dirección que examine un tipo concreto de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros con el fin de que la dirección conozca la causa de una incorrección identificada por el auditor, aplique procedimientos para determinar el importe real de la incorrección del tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar y realice los ajustes adecuados en los estados financieros. La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las incorrecciones identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref: Apartados 8-9)

A10. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a ésta evaluar si los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo, y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquél que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.

A11. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de ciertas incorrecciones a la dirección o a otros sujetos, dentro de la entidad. Dichas disposiciones pueden prohibir, de forma expresa, una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de un incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A12. La corrección por parte de la dirección de todas las incorrecciones, incluidas las comunicadas por el auditor, permite a aquélla llevar los libros y registros contables de forma rigurosa y reduce los riesgos de incorrección material en los futuros estados financieros como consecuencia del efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores.

A13. La NIA 700 (Revisada) obliga al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación incluye la consideración de los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección[11], lo que puede estar afectado por el conocimiento por parte del auditor de los motivos de la dirección para no efectuar las correcciones.

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

A14. La determinación de la importancia relativa por parte del auditor de conformidad con la NIA 320 se basa a menudo en estimaciones de los resultados financieros de la entidad, puesto que es posible que aún no se conozcan los resultados definitivos. En consecuencia,

[10] NIA 530, apartados 5(c)-(d).
[11] NIA 700 (Revisada), apartado 12.

antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas, puede ser necesario revisar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 sobre la base de los resultados financieros definitivos.

A15. La NIA 320 explica que, a medida que la auditoría avanza, el auditor debe revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla conocido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes[12]. Por lo tanto, es probable que cualquier revisión significativa ya se haya realizado antes de que el auditor evalúe el efecto de las incorrecciones no corregidas. Sin embargo, si la nueva valoración del auditor de la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 (véase el apartado 10 de dicha NIA) da lugar a una cifra o cifras menores, se reconsiderará la importancia relativa en la ejecución y la adecuación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría.

A16. Cada incorrección individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

A17. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen: (Ref: NIA 540 pie 64)

- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
- La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

A18. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones.

[12] NIA 320, apartado 12.

Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:

(a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o

(b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada), que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

A19. Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones. Por ejemplo, si los ingresos han sido sobrevalorados de forma material, los estados financieros en su conjunto contendrán una incorrección material, incluso si el efecto de la incorrección en los beneficios se compensa completamente con una sobrevaloración equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar las incorrecciones dentro del mismo saldo contable o tipo de transacciones. Sin embargo, lo primero que debe tenerse en cuenta, antes de concluir que es adecuado compensar incluso las incorrecciones inmateriales, es el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas[13].

A20. La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre ratios clave. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otras incorrecciones. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance de situación puede no ser considerada material para los estados financieros en su conjunto cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación con la magnitud de las correspondientes partidas reflejadas individualmente en el balance de situación y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otros ratios clave.

A21. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, incluso si son inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que la incorrección: (Ref: NIA 320 pie 4, NIA 550 pie 28)

- afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
- afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales;
- está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que

[13] Si se identifica un cierto número de incorrecciones que no son materiales en el mismo saldo contable o en un mismo tipo de transacciones, el auditor puede tener que volver a valorar el riesgo de incorrección material para dicho saldo contable o tipo de transacción.

posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros;

- encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales;
- afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- afecta a la información por segmentos presentada en los estados financieros (por ejemplo, la significatividad del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la entidad);
- tiene el efecto de incrementar la remuneración de la dirección, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la dirección de la entidad);
- supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de información financiera pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la entidad; o
- afecta a otra información que se incluirá en el informe anual de la entidad (por ejemplo, información que se incluirá en el "Informe de Gestión" o en la "Revisión Operativa y Financiera") de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La NIA 720 (Revisada)[14] trata de las responsabilidades del auditor en relación con otra información.

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no es probable que todas estén presentes en todas las auditorías y la lista no es necesariamente exhaustiva. La existencia de circunstancias como éstas no lleva necesariamente a la conclusión de que la incorrección es material.

A22. La NIA 240[15] explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a: (Ref: NIA 540 pie 65)

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección, o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

[14] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.
[15] NIA 240, apartado 36.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200[16].

A23. El efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con periodos anteriores puede tener un efecto material en los estados financieros del periodo actual. Existen diferentes enfoques aceptables para la evaluación por el auditor del efecto de dichas incorrecciones no corregidas en los estados financieros del periodo actual. Utilizar el mismo enfoque de evaluación proporciona congruencia entre periodos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. *(Apartado suprimido).*

A25. *(Apartado suprimido).*

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A26. Si se han comunicado incorrecciones no corregidas a una o varias personas con responsabilidades de dirección, y esas personas también tienen responsabilidades de gobierno, no es necesario que se comuniquen de nuevo a dichas personas en su función de responsables del gobierno de la entidad. No obstante, el auditor ha de satisfacerse de que la comunicación con el directivo o directivos es suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados[17].

A27. Cuando haya un elevado número de incorrecciones individuales inmateriales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario global de las incorrecciones no corregidas, en lugar de detallar cada incorrección individual no corregida.

A28. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA)[18]. El auditor puede discutir con los responsables del gobierno de la entidad las razones y las implicaciones de la falta de corrección de las incorrecciones, teniendo en cuenta la magnitud y la naturaleza de la incorrección juzgada en las circunstancias que concurran, así como las posibles implicaciones para los estados financieros futuros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 14)

A29. Dado que la preparación de los estados financieros requiere que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad ajusten los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales, el auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas sobre las incorrecciones no corregidas. En algunas circunstancias, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad pueden considerar que algunas incorrecciones no corregidas no son tales. Por ese motivo, puede que quieran añadir a sus manifestaciones escritas expresiones como: “No estamos de acuerdo con el hecho de que las partidas ... y ... constituyan incorrecciones porque [descripción de los motivos]”. Obtener estas manifestaciones, sin embargo, no exime al

---

16 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 15.

17 NIA 260 (Revisada), apartado 13.

18 NIA 260 (Revisada), apartado 16(c)(ii).

auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas.

Documentación (Ref: Apartado 15)

A30. La documentación del auditor sobre las incorrecciones no corregidas puede tener en cuenta:

(a) la consideración del efecto agregado de las incorrecciones no corregidas;

(b) la evaluación relativa a si el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en su caso, han sido superados; y,

(c) la evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre ratios clave o tendencias, y el cumplimiento de los requerimientos normativos y contractuales (por ejemplo, compromisos de deuda).

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500
EVIDENCIA DE AUDITORÍA
(NIA-ES 500)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 24, NIA 501 pie 2, NIA 505 pie 2, NIA 530 pie 1, NIA 540 pie 4)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	6
Información que se utilizará como evidencia de auditoría	7-9
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	10
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad	11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Fuentes de información externas	A1-A4
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	A5-A29
Información que se utilizará como evidencia de auditoría	A30-A62
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	A63-A67
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad	A68

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, *Evidencia de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada 2019)[1]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)[2]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[3]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[4] y NIA 330[5]).

Fecha de entrada en vigor

3. (Apartado suprimido).

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

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

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

---

1 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*.
2 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.
3 NIA 520, *Procedimientos analíticos*.
4 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.
5 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

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

(c) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes. (Ref: NIA 580 pie 1)

(d) Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[6] o experto del auditor[7], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A1-A4)

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

(f) Suficiencia (de la evidencia de auditoría) – Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A5-A29)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría (Ref: NIA 200 pie 14)

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref: Apartados A30-A44, NIA 315 pie 21)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref: Apartados A45-A47, NIA 540 pie 36, NIA 620 pie 8)

   (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A48-A54)

   (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: Apartados A55-A58)

---

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

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

(c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A59)

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias: (Ref: NIA 540 pie 55)

(a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: Apartados A60-A61)

(b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A62)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref: Apartados A63-A67, NIA 330 pie 9, NIA 520 pie 5)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría si: (Ref: Apartado A68, NIA 200 pie 15, NIA 505 pie 17, NIA 540 pie 22, NIA 550 pie 27)

(a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

(b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(d))

A1. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de tasación, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o mercados de valores reconocidos. Los ejemplos de información que puede obtenerse de fuentes de información externa incluyen: (Ref: NIA 315 pie 63, NIA 540 pie 49)

- precios y datos relacionados;
- información macroeconómica como tasas de desempleo y de crecimiento económico históricas o previstas; o datos censales;
- datos del historial de crédito;
- información sectorial específica como; por ejemplo, un índice del coste de las reclamaciones en determinados sectores o información sobre los índices o posición con relación a la audiencia utilizados para determinar los ingresos por publicidad en el sector del entretenimiento; y
- tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.

A2. Es más probable que un conjunto concreto de información sea adecuado para su uso por un amplio rango de usuarios y menos probable que esté sujeto a influencia por un usuario concreto si la persona u organización externa lo proporciona al público de manera gratuita o lo pone a disposición de un amplio rango de usuarios a cambio del pago de un precio. Puede requerirse juicio para determinar si la información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios teniendo en cuenta la capacidad de la entidad de influir en la fuente de información externa.

A3. Una persona u organización externa no puede ser a la vez una fuente de información externa y un experto de la dirección, o una organización de servicios o un experto del auditor con relación a un conjunto de información concreto.

A4. Sin embargo, una persona u organización externa puede, por ejemplo, estar actuando como un experto de la dirección cuando proporciona un conjunto de información concreto y como una fuente de información externa cuando proporciona otro conjunto de información diferente. En algunas circunstancias, será necesario el juicio profesional para determinar si una persona u organización externa está actuando como fuente de información externa o como experto de la dirección con relación a un conjunto de información concreto. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:

- Una persona u organización externa puede estar proporcionando información sobre precios inmobiliarios que es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios, por ejemplo, información normalmente disponible relativa a una región geográfica, y determinarse que se trata de una fuente de información externa con relación a ese conjunto de información. La misma organización externa puede estar también actuando como experto de la dirección o del auditor cuando proporciona valoraciones por encargo relacionadas con la cartera de inmuebles de la entidad específicamente adaptadas a los hechos y circunstancias de la entidad.
- Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando son utilizadas por una entidad, en general, podrían considerarse como una fuente de información externa. La misma organización actuarial puede ser un experto de la dirección con relación a otra información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la dirección a determinar el pasivo por pensiones de varios de sus planes de pensiones.
- Una persona u organización externa pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización externa aplican dicha especialización al realizar una estimación específica para la entidad y ese trabajo lo utiliza la dirección en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización externa probablemente sea un experto de la dirección con respecto a dicha información. Si, por el contrario, dicha persona u organización externa se limita a proporcionar al público precios o datos de precios relativos a transacciones privadas, y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, la persona u organización externa es probablemente una fuente de información externa con respecto a dicha información.
- Una persona u organización externa puede publicar información adecuada para un amplio rango de usuarios sobre riesgos o condiciones en un sector. Si una entidad la usa para preparar la información a revelar sobre riesgos (por ejemplo, en

cumplimiento de lo dispuesto en la NIIF 7[8]), normalmente dicha información se consideraría procedente de una fuente externa de información. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su especialización en el desarrollo de estos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

- Una persona u organización externa puede aplicar su especialización proporcionando información acerca de tendencias de mercado actuales y futuras que pone a disposición de un amplio rango de usuarios y que son adecuadas para su uso por ellos. Si la entidad la usa como ayuda para tomar decisiones acerca de hipótesis que se vayan a utilizar en la realización de estimaciones contables, dicha información se considerará probablemente que procede de una fuente de información externa. Si el mismo tipo de información ha sido encargada por la entidad para analizar tendencias actuales o futuras aplicables a hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

A5. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual[9]) o a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o encargo. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A6. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

---

[8] Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar.*

[9] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 16.

A7. Tal y como se explica en la NIA 200[10], la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

A8. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A9. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene. (Ref: NIA 505 pie 4)

A10. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada[11]. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: NIA 220 pie 17)

Fuentes de evidencia de auditoría

A11. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A12. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección. (Ref: NIA 315 pie 23, NIA 505 pie 11)

A13. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

---

[10] NIA 200, apartado 5.

[11] NIA 330, apartado 26.

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría (Ref: NIA 315 pie 22)

A14. Tal como las NIA 315 (Revisada 2019) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de: (Ref: NIA 220 pie 21)

(a) procedimientos de valoración del riesgo; y

(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:

(i) pruebas de controles, cuando las requieran esta NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y

(ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A15. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A18 a A29 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante[12].

A16. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A17. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

A18. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A19. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor.

[12] NIA 330, apartado A35.

Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A20. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

A21. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de controles. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias[13]. (Ref: NIA 315 pie 22)

Confirmación externa

A22. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un "acuerdo paralelo" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales[14].

Recálculo

A23. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

A24. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Procedimientos analíticos

A25. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también

[13] NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*.
[14] NIA 505, *Confirmaciones externas*.

incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A26. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A27. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A28. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A29. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales[15].

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A30. Como se indica en el apartado A5, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, por ejemplo, de auditorías anteriores, a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o encargo y en cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

[15] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

Relevancia

A31. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura. (Ref: NIA 540 pie 58)

A32. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A33. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A34. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

A35. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta

que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría: (Ref: NIA 505 pie 5 y 16, NIA 520 pie 4)

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A36. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos[16].

A37. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada[17].

A38. La NIA 250 (Revisada)[18] proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y la valoración de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externas

A39. El apartado 7 requiere al auditor considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría independientemente de si dicha información ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o si ha sido obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esta consideración puede,

---

16 NIA 520, apartado 5 (a).

17 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 14.

18 NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 9.

en algunos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o sobre la preparación de información por parte de la fuente de información externa a través del diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 o, cuando sea aplicable, la NIA 540 (Revisada)[19].

A40. Obtener un conocimiento de por qué la dirección o, en su caso, un experto de la dirección usa una fuente de información externa y de cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluidas su exactitud e integridad) puede ayudar a proporcionar información a la consideración del auditor de la relevancia y fiabilidad de dicha información.

A41. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, incluidas su exactitud e integridad, y teniendo en cuenta que algunos de esos factores pueden ser relevantes únicamente cuando la información haya sido utilizada por la dirección en la preparación de los estados financieros o cuando haya sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa. Por ejemplo, un banco central o la oficina gubernamental de estadística con un mandato legislativo de proporcionar información sectorial al público probablemente es una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida a través de relaciones entre la entidad y la fuente de información;
- la competencia y reputación de la fuente de información externa con relación a la información incluido si, según el juicio profesional del auditor, la información es, de manera rutinaria, proporcionada por una fuente con una trayectoria en proporcionar información fiable;
- la experiencia previa del auditor con respecto a la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia o fiabilidad de la información de una fuente de información externa con un propósito similar al que tiene la información que ha sido utilizada por la dirección o por el auditor;
- si la entidad tiene establecidos controles para tratar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o si participa directamente en «fijar» transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para su uso en la forma en que ha sido usada y, en su caso, fue desarrollada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable;
- Información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y extensión de las exenciones de responsabilidad u otro texto restrictivo sobre la información obtenida;

[19] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 16.

- información acerca de los métodos utilizados en la preparación de la información, de cómo se aplican, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación, y los controles; y
- cuando esté disponible, información relevante para la consideración de lo adecuado de las hipótesis y otra información aplicada por las fuentes de información externa para desarrollar la información obtenida.

A42. La naturaleza y extensión de la consideración por el auditor tiene en cuenta los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para las que el uso de información externa es relevante, el grado en el que el uso de dicha información es relevante para los motivos de los riesgos de incorrección material y la posibilidad de que la información de fuentes externas pueda no ser fiable (por ejemplo, si procede o no de una fuente fiable). Basándose en la consideración del auditor de las cuestiones descritas en el apartado A39, el auditor puede determinar que es necesario un mayor conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la NIA 330[20] y con la NIA 540 (Revisada)[21], en su caso, para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con el uso de información procedente de una fuente externa. Estos procedimientos pueden incluir lo siguiente:

- Realizar una comparación entre la información obtenida de la fuente de información externa e información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando sea pertinente a la consideración del uso por la dirección de una fuente de información externa, obtener un conocimiento de los controles establecidos por la dirección para considerar la fiabilidad de la información procedente de fuentes externas y, posiblemente, comprobar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para conocer sus procesos, técnicas e hipótesis con objeto de identificar, conocer y, de ser aplicable, comprobar la eficacia operativa de sus controles.

A43. En algunas situaciones, puede existir un único proveedor de determinada información, por ejemplo, información de un banco central, como la tasa de inflación, o un único organismo reconocido en un sector. En estos casos, la determinación por el auditor de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría que pueden ser adecuados en las circunstancias se ve influido por la naturaleza y credibilidad de la fuente de información, los riesgos valorados de incorrección material, para los cuales dicha información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para los motivos del riesgo valorado de incorrección material. Por ejemplo, cuando la información procede de una fuente autorizada creíble, la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores puede ser menor, como corroborar la información en el sitio web de la fuente o en información publicada. En otros casos, si una fuente no es evaluada como creíble, el auditor puede determinar que son adecuados unos procedimientos más extensos y, en ausencia de una fuente de información alternativa independiente con la que comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa es adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

---

[20] NIA 330, apartado 6.
[21] NIA 540 (Revisada), apartado 30.

A44. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el auditor puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación al alcance impuesta se evalúa de conformidad con los requerimientos de la NIA 705 (Revisada)[22].

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref: Apartado 8)

A45. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material. (Ref: NIA 620 pie 2)

A46. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A47. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

[22] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

A48. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A49. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a éste último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A50. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A51. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.

- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A52. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A53. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A54. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros.
- Relaciones de negocio y personales.
- Prestación de otros servicios.

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(b))

A55. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad [23].

A56. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.

[23] NIA 620, apartado 7.

- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la dirección.

A57. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

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

A58. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(c))

A59. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

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

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref: Apartados 9(a)-(b))

A60. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han (seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A61. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría

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

A62. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref: Apartado 10)

A63. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);

(b) la selección de elementos específicos; y

(c) el muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A64. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A65. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado*. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe*. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información*. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A66. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A67. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530[24].

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref: Apartado 11)

A68. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa[25].

[24] NIA 530, *Muestreo de auditoría*.
[25] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 11.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501

EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

(NIA-ES 501)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 500 pie 13, NIA 505 pie 3)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Requerimientos	
Existencias	4-8
Litigios y reclamaciones	9-12
Información por segmentos	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Existencias	A1-A16
Litigios y reclamaciones	A17-A25
Información por segmentos	A26-A27

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330[1], la NIA 500[2] y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido)*.

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:
   (a) la realidad y el estado de las existencias;
   (b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y
   (c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Existencias

4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:
   (a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref: Apartados A1-A3)
      (i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref: Apartado A4)
      (ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref: Apartado A5)
      (iii) inspeccionar las existencias; y (Ref: Apartado A6)

[1] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.
[2] NIA 500, *Evidencia de auditoría*.

(iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref: Apartados A7-A8)

(b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.

5. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref: Apartados A9-A11)

6. Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.

7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3]. (Ref: Apartados A12-A14)

8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:

(a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref: Apartado A15)

(b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref: Apartados A17-A19)

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

(b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y

(c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref: Apartado A20)

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

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

reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref: Apartados A21-A25)

11. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si:

    (a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y

    (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Manifestaciones escritas

12. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

Información por segmentos

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref: Apartado A26, NIA 200 pie 31)

    (a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref: Apartado A27)

        (i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y

        (ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y

    (b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

A1. La dirección habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.

A2. La presencia en el recuento físico de existencias conlleva:

- la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de recuento;
- la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y

- la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

Dichos procedimientos pueden servir como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, del enfoque previsto y de los procedimientos específicos llevados a cabo.

A3. Entre las cuestiones relevantes en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, incluida la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material en las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia.
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620[5] trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La aplicación de controles adecuados, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.
- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.
- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de un montón de carbón.

El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

Observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(ii))

A5. La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección, por ejemplo, de los que están relacionados con el control de los movimientos de las existencias antes, durante y después del recuento, facilita al auditor la obtención de evidencia de

[5] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

auditoría sobre si las instrucciones y los procedimientos de recuento de la dirección se han diseñado e implementado adecuadamente. Adicionalmente, el auditor puede obtener copias de la información de corte, como detalles del movimiento de existencias, que le faciliten la aplicación de procedimientos de auditoría en una fecha posterior sobre la contabilización de dichos movimientos.

Inspección de las existencias (Ref: Apartado 4(a)(iii))

A6. La inspección de las existencias, al presenciar un recuento físico, facilita al auditor la determinación de su realidad (aunque no necesariamente de su propiedad) y la identificación, por ejemplo, de existencias obsoletas, dañadas o antiguas.

Realización de pruebas de recuento (Ref: Apartado 4(a)(iv))

A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

A8. Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.

Recuento físico de existencias realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros (Ref: Apartado 5)

A9. Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia[6].

A10. Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, la dirección puede realizar recuentos físicos u otras pruebas para determinar la fiabilidad de la información sobre cantidades de existencias incluida en los registros de inventario permanente de la entidad. En algunos casos, la dirección o el auditor pueden identificar diferencias entre los registros de inventario permanente y las cantidades de existencias físicas reales en ese momento; esto puede indicar que los controles sobre las variaciones de las existencias no están operando eficazmente.

A11. Entre las cuestiones relevantes que pueden tenerse en cuenta en el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las cantidades de existencias entre la fecha (o fechas) del recuento y los registros de existencias finales se incluyen:

- Si los registros de inventario permanente se han ajustado adecuadamente.

[6] NIA 330, apartados 22-23.

- La fiabilidad de los registros de inventario permanente de la entidad.
- Las razones de las diferencias significativas entre la información obtenida durante el recuento físico y los registros de inventario permanente.

La presencia en el recuento físico de existencias no es factible (Ref: Apartado 7)

A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general que ello cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal y como se explica en la NIA 200[7], la dificultad, el tiempo o el coste que implique, en sí mismo, no es un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con una evidencia de auditoría que no alcance el grado de convincente.

A13. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

A14. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la NIA 705 (Revisada) requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance[8].

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref: Apartado 8(a))

A15. La NIA 505[9] establece requerimientos y proporciona orientaciones para aplicar procedimientos de confirmación externa.

Otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8(b))

A16. Dependiendo de las circunstancias; por ejemplo, cuando se obtenga información que origine dudas sobre la integridad y objetividad del tercero, el auditor puede considerar adecuado aplicar otros procedimientos de auditoría, en lugar de, o además de, confirmar con el tercero. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen los siguientes:

- La asistencia, o la organización de la asistencia de otro auditor, al recuento físico de existencias realizado por el tercero, si es factible.
- La obtención de un informe de otro auditor, o de un informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, sobre la adecuación del control interno del tercero, para asegurarse de que el recuento de las existencias se realiza correctamente y que las existencias se custodian de forma adecuada.
- La inspección de la documentación relativa a las existencias que obren en poder de terceros; por ejemplo, recibos de almacenes.

---

7 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A53.

8 NIA 705 (Revisada), apartado 13.

9 NIA 505, *Confirmaciones externas*.

- La solicitud de confirmación de terceros, cuando las existencias se hayan pignorado.

Litigios y reclamaciones

Integridad de los litigios y reclamaciones (Ref: Apartado 9)

A17. Los litigios y reclamaciones que afectan a la entidad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros y, por consiguiente, puede ser necesario revelarlos o contabilizarlos en los estados financieros.

A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información obtenida a través de los procedimientos de valoración del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.

A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la valoración o la medición relacionadas con litigios y reclamaciones. La NIA 540 (Revisada)[10] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Revisión de las cuentas de gastos jurídicos (Ref: Apartado 9(c))

A20. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede considerar adecuado examinar los documentos fuente correspondientes, tales como facturas de gastos jurídicos, como parte de su revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Comunicación con los asesores jurídicos externos de la entidad (Ref: Apartados 10-11)

A21. La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así como sobre si las estimaciones de la dirección sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.

A22. En algunos casos, el auditor puede intentar ponerse en comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general. A estos efectos, por medio de una carta de indagación general, se solicita a los asesores jurídicos externos de la entidad que informen al auditor acerca de cualquier litigio o reclamación de los que tengan conocimiento, junto con una valoración del resultado de los litigios y reclamaciones, así como una estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes.

A23. Si se considera poco probable que los asesores jurídicos externos de la entidad respondan adecuadamente a una carta de indagación general, por ejemplo, si la organización profesional a la que pertenecen los asesores jurídicos externos prohíbe responder a dicha carta, el auditor puede intentar establecer una comunicación directa mediante una carta de indagación específica. A estos efectos, en una carta de indagación específica se incluyen:

(a) una lista de litigios y reclamaciones;

[10] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*.

(b) cuando esté disponible, la valoración realizada por la dirección del resultado de cada uno de los litigios y reclamaciones identificados, así como la estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes; y

(c) una solicitud a los asesores jurídicos externos de la entidad para que confirmen la razonabilidad de las valoraciones de la dirección y proporcionen al auditor información adicional en el caso de que los asesores jurídicos externos de la entidad consideren que la lista es incompleta o es incorrecta.

A24. En determinadas circunstancias, el auditor puede también juzgar necesario reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad para discutir el resultado probable de los litigios o reclamaciones. Este puede ser el caso, por ejemplo, si:

- El auditor determina que la cuestión constituye un riesgo significativo.
- La cuestión es compleja.
- Existe desacuerdo entre la dirección y los asesores jurídicos externos de la entidad.
- Por lo general, dichas reuniones requieren la autorización de la dirección y se celebran con la asistencia de un representante de ella.

A25. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)[11], se requiere que el auditor no feche el informe de auditoría en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe de auditoría puede obtenerse mediante indagaciones ante la dirección, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de las cuestiones relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref: Apartado 13)

A26. Dependiendo del marco de información financiera aplicable, la entidad puede estar obligada o autorizada a revelar información por segmentos en los estados financieros. La responsabilidad del auditor con respecto a la presentación y revelación de información por segmentos se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto. Por consiguiente, no se requiere al auditor que aplique los procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos presentada por separado.

Conocimiento de los métodos utilizados por la dirección (Ref: Apartado 13(a))

A27. Dependiendo de las circunstancias, los siguientes son ejemplos de cuestiones que pueden ser relevantes para la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para determinar la información por segmentos y de si dichos métodos pueden generar información a revelar acorde con el marco de información financiera aplicable:

- Ventas, transferencias y cargos entre segmentos, así como la eliminación de cantidades entre segmentos.
- Comparaciones con presupuestos y otros resultados previstos: por ejemplo, el porcentaje de beneficios de la explotación con respecto a las ventas.
- La distribución de activos y costes entre segmentos.

[11] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 49.

- La congruencia con periodos anteriores y la adecuación de la información revelada con respecto a las incongruencias.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505
CONFIRMACIONES EXTERNAS
(NIA-ES 505)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 500 pie 14, NIA 501 pie 9)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de confirmación externa	7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación	8-9
Resultados de los procedimientos de confirmación externa	10-14
Confirmaciones negativas	15
Evaluación de la evidencia obtenida	16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de confirmación externa	A1-A7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación	A8-A10
Resultados de los procedimientos de confirmación externa	A11-A22
Confirmaciones negativas	A23
Evaluación de la evidencia obtenida	A24-A25

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, *Confirmaciones externas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas “NIA-ES”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330[1] y de la NIA 500[2]. No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501[3].

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría

2. La NIA 500 indica que la fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene[4]. Dicha NIA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría[5]:

   - La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.
   - La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
   - La evidencia de auditoría es más fiable cuando existe en forma de documento, ya sea en formato papel, soporte electrónico u otro medio.

   Por consiguiente, dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

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

   - La NIA 330 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basen en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, y les den respuesta[6]. Adicionalmente, la NIA 330 requiere que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo material de transacciones, saldos contables e información a revelar. También se requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría sustantivos[7].
   - La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo[8]. Para ello, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, obtener evidencia que sea más relevante o más fiable, o

---

1 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.
2 NIA 500, *Evidencia de auditoría*.
3 NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*.
4 NIA 500, apartado A9.
5 NIA 500, apartado A35.
6 NIA 330, apartados 5-6.
7 NIA 330, apartados 18-19.
8 NIA 330, apartado 7(b).

ambas cosas. Por ejemplo, el auditor puede hacer especial hincapié en la obtención de evidencia directamente de terceros o en la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. La NIA 330 también indica que los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material, debidos a fraude o error[9].

- La NIA 240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones[10].
- La NIA 500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección[11].

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

5. El objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Definiciones

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

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

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

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

---

9 NIA 330, apartado A53.

10 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado A38.

11 NIA 500, apartados A12-A13.

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

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

Requerimientos

Procedimientos de confirmación externa

7. Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará: (Ref: NIA 610 pie 28)

   (a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; (Ref: Apartado A1)

   (b) la selección de la parte confirmante adecuada; (Ref: Apartado A2)

   (c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref: Apartados A3-A6)

   (d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref: Apartado A7)

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una soliciud de confirmación

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

   (a) indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos; (Ref: Apartado A8)

   (b) evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref: Apartado A9)

   (c) aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartado A10)

9. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[12]. El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[13].

[12] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

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

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

10. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. (Ref: Apartado A11-A16, NIA 200 pie 15)

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

Sin contestación

12. En cada caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartados A18-A19)

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

13. Si el auditor ha determinado que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, los procedimientos de auditoría alternativos no proporcionarán la evidencia de auditoría que el auditor necesita. Si el auditor no obtiene dicha confirmación, determinará las implicaciones de esta circunstancia sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A20)

Contestación en disconformidad

14. El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones. (Ref: Apartados A21-A22)

Confirmaciones negativas

15. Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurran todas las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A23)

    (a) el auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación;

    (b) la población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos;

    (c) se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en disconformidad; y

    (d) el auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.

Evaluación de la evidencia obtenida

16. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional. (Ref: Apartados A24-A25, NIA 200 pie 15, NIA 610 pie 28)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

Determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse (Ref: Apartado 7(a))

A1. Los procedimientos de confirmación externa a menudo se aplican para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También se utilizan para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un "acuerdo paralelo."

Selección de la parte confirmante adecuada (Ref: Apartado 7(b))

A2. Las respuestas a las solicitudes de confirmación proporcionan evidencia de auditoría más relevante y fiable cuando se envían a partes confirmantes que el auditor considera conocedoras de la información que ha de confirmarse. Por ejemplo, un directivo de una entidad financiera que conoce las transacciones o acuerdos con respecto a los que se solicita confirmación puede ser la persona más adecuada en dicha entidad a la que solicitar la confirmación.

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

A3. El diseño de la solicitud de confirmación puede afectar directamente al porcentaje de respuestas de la confirmación y a la fiabilidad y naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida de las respuestas.

A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:

- Las afirmaciones de las que se trata.
- Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
- El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
- La experiencia anterior en la auditoría o en encargos similares.
- El método de comunicación (por ejemplo, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio).
- La autorización o la incitación por la dirección a las partes confirmantes para que respondan al auditor. Es posible que las partes confirmantes sólo estén dispuestas a responder a una solicitud de confirmación que contenga una autorización de la dirección.
- La capacidad que tiene la parte confirmante seleccionada de confirmar o de proporcionar la información solicitada (por ejemplo, el importe de una factura individual en lugar del saldo total).

A5. Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la

información facilitada, o bien solicitándole que proporcione información. Generalmente se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable. Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumplimente el importe o proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación "en blanco" puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajos porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante.

A6. La determinación de que las solicitudes están adecuadamente dirigidas incluye comprobar la validez de algunas o de todas las direcciones de las solicitudes de confirmación antes de enviarlas.

Seguimiento de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(d))

A7. El auditor puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido en un plazo razonable respuesta a una solicitud previa. Por ejemplo, el auditor, después de haber verificado de nuevo la exactitud de la dirección original, puede enviar una solicitud adicional o un recordatorio.

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

Razonabilidad de la negativa de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

A8. La negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación es una limitación de la evidencia de auditoría que el auditor puede querer obtener. Por ello, se requiere que el auditor indague sobre los motivos de la limitación. Un motivo que se aduce comúnmente es la existencia de un contencioso o de una negociación en curso con la parte confirmante seleccionada, cuya resolución puede verse afectada por una solicitud de confirmación inoportuna. Se requiere que el auditor busque evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error.

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

A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[14]. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240[15].

Procedimientos de auditoría alternativos (Ref: Apartado 8(c))

A10. Los procedimientos de auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta, como se expone en los apartados A18-A19 de la presente NIA. Dichos procedimientos también tienen en cuenta los resultados de la evaluación del auditor según el apartado 8(b) de esta NIA.

---

[14] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 37.

[15] NIA 240, apartado 25.

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

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

A11. La NIA 500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad[16]. Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

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

A12. Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para las respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.

A13. Si la parte confirmante recurre a un tercero para coordinar y proporcionar respuestas a las solicitudes de confirmación, el auditor puede aplicar procedimientos para responder a los riesgos de que:

(a) la respuesta pueda no proceder de la fuente adecuada;

(b) la persona que responde pueda no estar autorizada para ello; y

(c) la integridad de la transmisión pueda haberse visto comprometida.

A14. La NIA 500 requiere que el auditor determine si debe modificar los procedimientos o aplicar procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría[17]. El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede telefonearle para determinar si la parte confirmante realmente, envió la respuesta. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.

A15. Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor. En el caso de que no se

[16] NIA 500, apartado A35.
[17] NIA 500, apartado 11.

recibiera dicha respuesta, de conformidad con el apartado 12, el auditor buscará otra evidencia de auditoría para sustentar la información contenida en la respuesta verbal.

A16. Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener formulaciones restrictivas con respecto a su uso. Dichas restricciones no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Respuestas no fiables (Ref: Apartado 11)

A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[18]. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240[19].

Sin contestación (Ref: Apartado 12)

A18. Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría alternativos que el auditor puede aplicar incluyen los siguientes:

- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.
- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

A19. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[20]. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240[21].

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 13)

A20. En determinadas circunstancias, el auditor puede identificar un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones en relación con el cual es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas circunstancias pueden darse cuando:

- La información existente para corroborar afirmaciones de la dirección solo está disponible fuera de la entidad.
- Existen factores específicos de riesgo de fraude, tales como el riesgo de que la dirección eluda los controles, o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la dirección, que impiden al auditor confiar en la evidencia procedente de la entidad.

---

18 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.
19 NIA 240, apartado 25.
20 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.
21 NIA 240, apartado 25.

Contestaciones en disconformidad (Ref: Apartado 14)

A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA 240 requiere que el auditor evalúe si dicha incorrección es indicativa de fraude[22]. Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

A22. Algunas contestaciones en disconformidad no reflejan incorrecciones. Por ejemplo, el auditor puede concluir que las discrepancias puestas de manifiesto por las respuestas a las solicitudes de confirmación se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

Confirmaciones negativas (Ref: Apartado 15)

A23. La falta de respuesta a una solicitud de confirmación negativa no indica, explícitamente, que la parte confirmante en cuestión haya recibido la solicitud de confirmación o que haya verificado la exactitud de la información contenida en la solicitud. Por consiguiente, la falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva. La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les favorece. Por ejemplo, es más probable que los titulares de cuentas de depósito bancarias respondan cuando consideran que el saldo de sus cuentas contenido en la solicitud de confirmación está infravalorado, que cuando consideran que dicho saldo está sobrevalorado. Por ello, el envío de solicitudes de confirmación negativas a titulares de cuentas de depósito bancarias puede ser un procedimiento útil para considerar si dichos saldos pueden estar infravalorados, pero es poco probable que sea efectivo si el auditor busca evidencia con respecto a sobrevaloraciones.

Evaluación de la evidencia obtenida (Ref: Apartado 16)

A24. Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el auditor puede clasificar dichos resultados de la forma siguiente:

(a) una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;

(b) una respuesta considerada no fiable;

(c) la falta de contestación; o

(d) una contestación en disconformidad.

A25. La evaluación por parte del auditor, teniendo en cuenta otros procedimientos de auditoría que pueda haber realizado, puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría adicional, como requiere la NIA 330[23].

---

[22] NIA 240, apartado 36.

[23] NIA 330, apartados 26-27.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510
ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA
(NIA-ES 510)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 300 pie 15, NIA 710 pie 1)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	5-9
Conclusiones e informe de auditoría	10-13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1-A7
Conclusiones e informe de auditoría	A8-A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710[1]. La NIA 300[2] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refiera el estado financiero objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

   (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y

   (b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

   (a) Encargo de auditoría inicial – Un encargo de auditoría en el que:

---

[1] NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

[2] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

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

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

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

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

A efectos de esta definición, debe entenderse por firma de auditoría tanto los auditores de cuentas como las sociedades de auditoría en los términos establecidos en el artículo 3, apartados 3 y 4 de la LAC**.**

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.

6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1-A2, NIA 710 pie 4 y 7)

(a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;

(b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y

(c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3-A7)

(i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;

(ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o

(iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

El término “reexpresados” que figura en el apartado 6.a) debe entenderse como “adaptados a efectos comparativos”, conforme a lo establecido en el Plan General de

Contabilidad, en su tercera parte, Normas de elaboración de las cuentas anuales, norma 5ª.1.

Adicionalmente, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 32 de la LAC, y en el caso de entidades de interés público, se considerarán además los requerimientos del artículo 44 de la LAC y del artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

Sin perjuicio de lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), debe tenerse presente la Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores.

7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450[3].

Congruencia de las políticas contables

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

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[4].

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[5]. (Ref: Apartado A8)

11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará

[3] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 8 y 12.

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

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

una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si concluye que:

    (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

    (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 (Revisada) y la NIA 710. (Ref: Apartado A9)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 6)

A1. *(Apartado suprimido).*

A2. *(Apartado suprimido).*

Saldos de apertura (Ref: Apartado 6(c))

A3. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:

- Las políticas contables aplicadas por la entidad.
- La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
- La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.

A4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, es posible que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura mediante la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Dicha revisión proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.

A5. Las comunicaciones del auditor actual con el auditor predecesor se regirán por los requerimientos de ética y profesionales aplicables.

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de independencia y ética aplicables los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Titulo I) y la sección 3ª del capítulo IV de la LAC (Título I) y en su normativa de desarrollo.

A6. En el caso de los activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro (pago) de los saldos a cobrar (a pagar) de apertura durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoría sobre su existencia, sobre derechos y obligaciones, y sobre su integridad y valoración al inicio del periodo. Sin embargo, en el caso de las existencias, los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de cierre proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las existencias disponibles al inicio del periodo. En consecuencia, pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, y uno o más de los siguientes procedimientos pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada:

- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.

A7. En el caso de los activos y pasivos no corrientes, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura. En algunos casos, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría en relación con los saldos de apertura mediante confirmaciones de terceros; por ejemplo, en el caso de deudas a largo plazo y de inversiones financieras. En otros casos, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura (Ref: Apartado 10)

A8. La NIA 705 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden llevar al auditor a expresar una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada. La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a una de las siguientes opiniones modificadas en el informe de auditoría:

(a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o

(b) *(frase suprimida).*

La opción prevista en la letra b) de este apartado ha sido suprimida al no resultar de aplicación en España de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1.b) de la LAC, que exige al auditor expresar una opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto.

En el Anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

Anexo

(Ref: Apartado A8)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

En relación con los ejemplos de informe de auditoría que se presentan en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos ejemplos de informe. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Figuran como suprimidos los ejemplos que no se han adaptado a la normativa española por no ser de aplicación en España las circunstancias del ejemplo planteado.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta a continuación, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado ejemplo de informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión" debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias.	Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias.
Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades en relación con los resultados y flujos de efectivo, debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias, y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.	Ejemplo 2: *(suprimido).*

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 — Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias.	Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[2], en relación con los estados financieros.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210[2], en relación con las cuentas anuales.

• El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad[3]. • La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente. • En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).[4] • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.[5] • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de	• El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias. • Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad[3], lo que da lugar a la emisión de una opinión con salvedades. • La situación financiera al cierre del ejercicio no presenta incorrecciones. • La normativa reguladora de auditoría de cuentas en España prohíbe al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).[4] • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y considera que los riesgos más significativos de la auditoría a comunicar en este supuesto incluyen además de las circunstancias descritas en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades otras cuestiones adicionales. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente

auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión. • Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la preparación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[6]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad el 30 de junio de 20X1, y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][5]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de ABC, S.A. que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio que se muestra en la cuenta de pérdidas y ganancias y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación del estado de flujos de efectivo.

las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada riesgo más significativo de conformidad con la NIA-ES 701[6] incluyendo:*

	- *los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* - *un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,* - *en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].*
Otra cuestión Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.	**Otras cuestiones** Las cuentas anuales de la Sociedad correspondientes al ejercicio finalizado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre las mismas el 31 de marzo de 20X1.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)[7] – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada)[7] –véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada).] El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión.*
Responsabilidades de la dirección[8] y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[9] – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores[8] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)[9] – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]*

[Dirección del auditor] *[Fecha]*	*[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.
[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.	[2] NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.
[3] Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.	[3] Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre las cuentas anuales.
[4] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.	[4] NIA-ES 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.
	[5] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[5] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.	[6] NIA-ES 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.
[6] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios*.	
[7] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.	[7] NIA-ES 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*
[8] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[8] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[9] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.	[9] NIA-ES 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

Ejemplo 2: *(suprimido).*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520
PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS
(NIA-ES 520)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 24, NIA 220 pie 22, NIA 315 pie 25, NIA 330 pie 8, NIA 500 pie 3, NIA 600 pie 84)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivos	3
Definición	4
Requerimientos	
Procedimientos analíticos sustantivos	5
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global	6
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	7
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de procedimientos analíticos	A1-A3
Procedimientos analíticos sustantivos	A4-A16
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global	A17-A19
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	A20-A21

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520, *Procedimientos analíticos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas “NIA-ES”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos"). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 315 (Revisada 2019)[1] trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos[2].

Fecha de entrada en vigor

2. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:

   (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y

   (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

4. A efectos de las NIA, el término "procedimientos analíticos" significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: Apartados A1-A3)

---

[1] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material, apartado 14(b).

[2] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 6 y 18.

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330[3], el auditor: (Ref: Apartados A4-A5, NIA 315 pie 31)

   (a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref: Apartados A6-A11, NIA 500 pie 16)

   (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref: Apartados A12-A14)

   (c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y (Ref: Apartado A15)

   (d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref: Apartado A16)

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

6. El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref: Apartados A17-A19)

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta NIA revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:

   (a) la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y

   (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas. (Ref: Apartados A20-A21)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de procedimientos analíticos (Ref: Apartado 4)

A1. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:

[3] NIA 330, apartado 18.

- La información comparable de periodos anteriores.
- Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
- La información sectorial similar, tal como una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.

A2. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:

- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
- Entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A3. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

Procedimientos analíticos sustantivos (Ref: Apartado 5)

A4. Los procedimientos sustantivos del auditor en relación con las afirmaciones pueden consistir en pruebas de detalle, en procedimientos analíticos sustantivos o en una combinación de ambos. La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo de auditoría en las afirmaciones a un nivel aceptablemente bajo.

A5. El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la dirección puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga de que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones (Ref: Apartado 5(a))

A6. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que éstas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.

A7. En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, cuando una entidad tiene un número conocido de

empleados con salarios fijos a lo largo de un periodo, el auditor puede utilizar estos datos para estimar los costes salariales totales para el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando así evidencia de auditoría sobre una partida significativa de los estados financieros y reduciendo la necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los ratios de mercado ampliamente reconocidos (como, por ejemplo, márgenes de beneficio correspondientes a diferentes tipos de entidades minoristas) pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos para proporcionar evidencia que sustente la razonabilidad de los importes registrados.

A8. Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Así, por ejemplo, los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingresos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos convincente, aunque puede ser útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría.

A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.

A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de valoración en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

Consideraciones específicas en relación con entidades del sector público

A11. *(Apartado suprimido).*

La fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 5(b))

A12. La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las circunstancias en las que se obtienen. En consecuencia, a la hora de determinar la fiabilidad de los datos con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, son relevantes:

- la fuente de la información disponible; por ejemplo, la información puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad;[4]
- la comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;

[4] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A35.

- la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y
- los controles sobre la preparación de la información diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.

A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La NIA 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos[5].

A14. Las cuestiones examinadas en los apartados A12(a)-A12 (d) son relevantes independientemente de que el auditor aplique procedimientos analíticos sustantivos sobre los estados financieros de cierre del periodo, o en una fecha intermedia y planifique la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos para el periodo restante hasta el cierre. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia[6].

Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa (Ref: Apartado 5(c))

A15. Las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección que, de forma agregada con otras, puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, incluyen:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor puede esperar una mayor congruencia en la comparación de los márgenes brutos de beneficio de un periodo a otro que en la comparación de gastos discrecionales, tales como los de investigación o de publicidad.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficaces cuando se aplican a información financiera de secciones individuales de una empresa o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de una entidad en su conjunto.

[5] NIA 500, apartado 10.
[6] NIA 330, apartados 22-23.

- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor puede considerar la disponibilidad de información financiera, como presupuestos o pronósticos, e información no financiera, como, el número de unidades producidas o vendidas. Si la información está disponible, el auditor puede también considerar la fiabilidad de la información, como se expone en los apartados A12-A13 anteriores.

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable (Ref: Apartado 5(d))

A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa[7] y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada[8]. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente[9].

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global (Ref: Apartado 6)

A17. Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6 tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados[10].

A19. Los procedimientos analíticos que se apliquen de conformidad con el apartado 6 pueden ser similares a los que se utilizarían como procedimientos de valoración del riesgo.

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos (Ref: Apartado 7)

A20. La evidencia de auditoría relevante en relación con las respuestas de la dirección se puede obtener mediante la evaluación de dichas respuestas, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.

A21. La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la dirección no sea capaz de proporcionar una explicación o cuando la explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la dirección, no se considere adecuada.

---

7 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A14.

8 NIA 330, apartado 7(b).

9 NIA 330, apartado A19.

10 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530
MUESTREO DE AUDITORÍA
(NIA-ES 530)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 24, NIA 330 pie 5, NIA 500 pie 24)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar	6−8
Aplicación de procedimientos de auditoría	9-11
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	12-13
Extrapolación de las incorrecciones	14
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A3
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar	A4−A13
Aplicación de procedimientos de auditoría	A14-A16
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	A17
Extrapolación de las incorrecciones	A18−A20
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría	A21-A23
Anexo 1: Estratificación y selección ponderada por el valor	
Anexo 2: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles	
Anexo 3: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle	
Anexo 4: Métodos de selección de muestras	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530, *Muestreo de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.

2. Esta NIA complementa la NIA 500[1], que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. La NIA 500 proporciona orientaciones sobre los medios de los que dispone el auditor para la selección de elementos a comprobar, entre los que se incluye el muestreo de auditoría.

Fecha de entrada en vigor

3. (Apartado suprimido).

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

4. El objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

Definiciones

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

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

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

   (c) Riesgo de muestreo – Riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas: (Ref: NIA 450 pie 10)

[1] NIA 500, *Evidencia de auditoría*.

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

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

(d) Riesgo ajeno al muestreo – Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref: Apartado A1)

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

(f) Unidad de muestreo – Elementos individuales que forman parte de una población. (Ref: Apartado A2)

(g) Muestreo estadístico – Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

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

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

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

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

(i) Incorrección tolerable – Importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. (Ref: Apartado A3)

> En el ámbito de la normativa de auditoría de cuentas, la expresión “incorrección tolerable” cuando se aplican técnicas de muestreo como procedimientos de auditoría se conoce también como “error tolerable”.

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

Requerimientos

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

6. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. (Ref: Apartados A4-A9)

7. El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. (Ref: Apartados A10-A11)

8. El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas. (Ref: Apartados A12-A13)

Aplicación de procedimientos de auditoría

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento seleccionado.

10. Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. (Ref: Apartado A14)

11. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle. (Ref: Apartados A15-A16)

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones

12. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. (Ref: Apartado A17)

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

Extrapolación de las incorrecciones

14. En el caso de pruebas de detalle, el auditor extrapolará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población. (Ref: Apartados A18-A20, NIA 450 pie 9)

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría

15. El auditor evaluará:

    (a) los resultados de la muestra; y (Ref: Apartados A21-A22)

    (b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada. (Ref: Apartado A23)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Riesgo ajeno al muestreo (Ref: Apartado 5(d))

A1. Ejemplos de riesgo ajeno al muestreo son la utilización de procedimientos de auditoría inadecuados, la interpretación errónea de la evidencia de auditoría y la falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación.

Unidad de muestreo (Ref: Apartado 5(f))

A2. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (por ejemplo, cheques que figuran en resguardos de ingreso, abonos en extractos bancarios, facturas de venta o saldos de deudores) o unidades monetarias.

Incorrección tolerable (Ref: Apartado 5(i))

A3. Al diseñar una muestra, el auditor determina la incorrección tolerable con el fin de responder al riesgo de que la agregación de incorrecciones individualmente inmateriales pueda ser causa de que los estados financieros contengan una incorrección material, así como para proporcionar un margen para las posibles incorrecciones no detectadas. La incorrección tolerable se deriva de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo[2], tal y como se define en la NIA 320, a un procedimiento de muestreo determinado. La incorrección tolerable puede ser una cifra igual o inferior a la de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Véase nota aclaratoria al apartado 5 (i) de esta Norma.

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)

A4. El muestreo de auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar, o contribuir a alcanzar, una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

A5. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha evidencia de auditoría facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo. En cumplimiento del requerimiento del apartado 9 de la NIA 500, cuando se realiza muestreo de auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que la población de la que se extrae la muestra está completa.

A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que

[2] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 9.

sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración del riesgo de fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño. Por ejemplo, si el porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor decidirá, normalmente, no realizar pruebas de controles. Igualmente, en el caso de pruebas de detalle, el auditor realiza una valoración de la incorrección esperada en la población. Si la incorrección esperada es elevada, puede ser adecuado un examen del 100% o la utilización de una muestra de gran tamaño para la realización de las pruebas de detalle.

A8. Al considerar las características de la población de la que se extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. En el Anexo 1 se examinan más detenidamente la estratificación y la selección ponderada por el valor.

A9. La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. No obstante, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoque estadístico y no estadístico.

Tamaño de la muestra (Ref: Apartado 7)

A10. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

A11. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional. Los Anexos 2 y 3 indican la influencia que suelen ejercer diversos factores en la determinación del tamaño de la muestra. Cuando las circunstancias sean similares, el efecto sobre el tamaño de la muestra de factores como los que se identifican en los Anexos 2 y 3 será similar, independientemente de que se haya elegido un enfoque estadístico o no estadístico.

Selección de elementos a comprobar (Ref: Apartado 8)

A12. En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. En el caso del muestreo no estadístico, se hace uso del juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo consiste en proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra, es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, de forma que se evite el sesgo, mediante la selección de elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.

A13. Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental. Cada uno de dichos métodos se analiza en el Anexo 4.

Aplicación de procedimientos de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

A14. Un ejemplo de situación en la que resulta necesario aplicar el procedimiento de auditoría a un elemento de sustitución es cuando, en una prueba para la obtención de evidencia sobre la autorización de los pagos, se ha seleccionado un cheque anulado. Si el auditor se satisface de que el cheque ha sido correctamente anulado, de forma que no constituye una desviación, se examina un sustituto adecuadamente seleccionado.

A15. Un ejemplo de situación en la que el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados a un elemento seleccionado es cuando se ha perdido la documentación relativa a dicho elemento.

A16. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado puede ser el examen de los cobros posteriores junto con evidencia de su procedencia y de las partidas a las que corresponden, cuando no se haya recibido respuesta a una solicitud de confirmación positiva.

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones (Ref: Apartado 12)

A17. Al analizar las desviaciones y las incorrecciones identificadas, el auditor puede observar que muchas de ellas tienen una característica común, como por ejemplo, el tipo de transacción, la ubicación, la línea de productos o el periodo de tiempo. En dichas circunstancias, el auditor puede decidir identificar todos los elementos de la población que tienen la característica común y extender los procedimientos de auditoría a dichos elementos. Asimismo, dichas desviaciones o incorrecciones pueden ser intencionadas y pueden indicar la posibilidad de fraude.

Extrapolación de incorrecciones (Ref: Apartado 14)

A18. Se requiere que el auditor extrapole las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado.

A19. Cuando se haya determinado que una incorrección es una anomalía, puede ser excluida de la extrapolación de las incorrecciones al conjunto de la población. No obstante, sigue siendo necesario considerar el efecto de dicha incorrección, en caso de no haber sido corregida, junto con la extrapolación de las incorrecciones no anómalas.

A20. En el caso de pruebas de controles, no es necesaria una extrapolación explícita de las desviaciones, ya que el porcentaje de desviación de la muestra es también el porcentaje de desviación extrapolado al conjunto de la población. La NIA 330[3] proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el auditor tiene previsto confiar.

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría (Ref: Apartado 15)

A21. En el caso de pruebas de controles, un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo valorado de incorrección material, salvo que se obtenga evidencia de auditoría adicional que sustente la valoración inicial. En el caso de pruebas de detalle, una incorrección de un importe inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a considerar que un tipo de transacción o

[3] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 17.

un saldo contable contienen una incorrección material, en ausencia de evidencia de auditoría adicional que demuestre la inexistencia de una incorrección material.

A22. En el caso de pruebas de detalle, la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala es la mejor estimación del auditor de la incorrección existente en la población. Cuando la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala supera la incorrección tolerable, la muestra no proporciona una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada. Cuanto más se aproxime la suma de la incorrección extrapolada y de la incorrección anómala a la incorrección tolerable, mayor será la probabilidad de que la incorrección existente en la población pueda superar la incorrección tolerable. Asimismo, si la incorrección extrapolada es mayor que la expectativa de incorrección utilizada por el auditor para determinar el tamaño de la muestra, éste puede concluir que existe un riesgo de muestreo inaceptable de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable. La consideración de los resultados de otros procedimientos de auditoría ayuda al auditor a valorar el riesgo de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable, y dicho riesgo se puede reducir si se obtiene evidencia de auditoría adicional.

A23. Cuando el auditor concluya que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada, puede:

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

Anexo 1

(Ref: Apartado A8)

Estratificación y selección ponderada por el valor

Al considerar las características de la población de la que se extrae la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. Este Anexo proporciona orientaciones al auditor sobre la utilización de las técnicas de estratificación y de selección ponderada por el valor.

Estratificación

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo.

2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.

3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante (para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o que puede ser considerado inmaterial).

4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.

Selección ponderada por el valor

5. En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar como unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas de la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Una de las ventajas de este enfoque para la definición de la unidad de muestreo es que el esfuerzo de auditoría se centra en los elementos de mayor valor, al tener más posibilidades de ser seleccionados, y puede suponer muestras de tamaño más pequeño. Este enfoque se puede utilizar conjuntamente con el método de selección de muestras sistemático (descrito en el Anexo 4) y su eficiencia es máxima cuando la selección de los elementos es aleatoria.

Anexo 2

(Ref: Apartado A11)

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles.

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los planes para comprobar la eficacia operativa de los controles.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).
2. Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
3. Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.	Incremento	Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del porcentaje de desviación esperado incluyen su conocimiento del negocio (en concreto, los procedimientos de valoración del riesgo realizados para obtener conocimiento del control interno), los cambios de personal o en

		el control interno, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría. Unos elevados porcentajes esperados de desviación de los controles, por lo general, no justifican sino, a lo sumo, una escasa reducción del riesgo valorado de incorrección material.
4. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad deseado por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Por otra parte, en el caso de poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Anexo 3

(Ref: Apartado A11)

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR	EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA	
1. Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor.	Incremento	Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. La valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material se ve afectada por el riesgo inherente y por el riesgo de control. Por ejemplo, si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo no puede verse reducida por la eficacia operativa de los controles internos con respecto a una afirmación concreta. Por lo tanto, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo de detección bajo y dependerá más de procedimientos sustantivos. Cuanto mayor sea la evidencia de auditoría que se obtenga de pruebas de detalle (es decir, cuanto menor sea el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
2. Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminución	Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a una determinada población, menor grado de seguridad requerirá el auditor del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.
3. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos del importe real de la incorrección existente en la

población no supera la incorrección tolerable.		población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
4. Un incremento de la incorrección tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población.	Incremento	Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del importe esperado de la incorrección incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo, los resultados de las pruebas de controles, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos sustantivos.
6. Estratificación de la población cuando resulte adecuado.	Disminución	Cuando exista una amplia variedad (variabilidad) en el valor monetario de los elementos de la población, puede ser útil estratificar la población. Cuando la población se pueda estratificar adecuadamente, la suma de las muestras de los diversos estratos, por lo general, será menor que el tamaño de la muestra que habría sido necesaria para alcanzar un nivel dado de riesgo de muestreo si se hubiese extraído una muestra del conjunto de la población.
7. El número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Así, para poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría, a menudo, no es tan eficiente como otros medios alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, un incremento en el valor monetario de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que se contrarreste con un aumento proporcional de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto [y, cuando proceda, del nivel o de los niveles de importancia relativa para determinados tipos de

		transacciones, saldos contables o información a revelar]).

Anexo 4

(Ref: Apartado A13)

Métodos de selección de muestras

Existen muchos métodos de selección de muestras. Los principales métodos son los siguientes:

(a) La selección aleatoria (aplicada a través de generadores de números aleatorios; por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios).

(b) La selección sistemática, la cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de las primeras 50, se selecciona a continuación cada quincuagésima unidad de muestreo. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma incidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios. En caso de recurrir a la selección sistemática, el auditor tendría que verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población.

(c) El muestreo por unidad monetaria es un tipo de selección ponderada por el valor (como se describe en el Anexo 1) en la que el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.

(d) La selección incidental, en la cual el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. Aunque no se utilice una técnica estructurada, el auditor evitará, no obstante, cualquier sesgo consciente o previsibilidad (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización, o seleccionar o evitar siempre los primeros o últimos registros de una página) y, en consecuencia, intentará asegurarse de que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. La selección incidental no es adecuada en caso de muestreo estadístico.

(e) La selección en bloque, la cual implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos de la población. Generalmente, la selección en bloque no se puede utilizar en el muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan presumiblemente características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población. Aunque en algunas circunstancias el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de muestras adecuada si el auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540 (REVISADA)

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR

NIA-ES 540 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 22, NIA 315 pie 16, NIA 501 pie 10)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2-3
Conceptos clave en esta NIA	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13-15
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	16-17
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	18-30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	32
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33-36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A1-A7
Conceptos clave en esta NIA	A8-A13
Definiciones	A14-A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A19-A63
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A64-A80
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A81-A132

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección A133-A136

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados A137-A144

Manifestaciones escritas A145

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes A146-A148

Documentación A149-A152

Anexo 1: Factores de riesgo inherente

Anexo 2: Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)[1], la NIA 330[2], la NIA 450[3], la NIA 500[4] y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartados A1-A6, Anexo 1)

3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones[5]. En el contexto de la NIA 540 (Revisada) y dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material

---

1 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.*
2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*
3 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*
4 NIA 500, *Evidencia de auditoría.*
5 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartados A8-A9, A65-A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada 2019) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:

   - Existen controles que deben ser identificados según la NIA 315 (Revisada 2019), respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
   - Comprobar la eficacia operativa de los controles.

6. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos posteriores de auditoría contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o no tiene intención de confiar en la eficacia operativa de estos, su valoración del riesgo de control es tal que la valoración del riesgo de incorrección material es la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.

8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11, NIA 620 pie 16)

9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables[6] de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartado A12-A13, A139-A144)

[6] Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c).

- la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
- la selección de la estimación puntual de la dirección y
- la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido).*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

(a) Estimación contable – Un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)

(b) Estimación puntual o rango del auditor – Una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)

(c) Incertidumbre en la estimación – Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)

(d) Sesgo de la dirección – Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)

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

(f) Desenlace de una estimación contable – Importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en los que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[7] el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19-A22, NIA 620 pie 16)

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)

(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. (Ref: Apartados A24-A25)

(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)

(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)-(c). (Ref: Apartado A27)

Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad

(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28-A30)

(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)

(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32-A33)

(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:

  (i) El modo en el que la información relacionada con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye a través del sistema de información de la entidad; y (Ref: Apartados A34-A35)

[7] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

(ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:

a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36-A37)

i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38-A39)

ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40-A43)

iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)

b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)

c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46-A49)

(i) Controles identificados en el componente de actividades de control[8] sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartados A50-A54)

(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55-A60, NIA 240 pie 23)

15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61-A63, NIA 620 pie 16)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: NIA 701 pie 29)

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, incluida la valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control en las afirmaciones, como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[9], el auditor tendrá en cuenta lo siguiente para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente: (Ref: Apartados A64-A71, NIA 500 pie 19)

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)-(iv).
[9] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72-A75)

(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76-A79)

(i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o

(ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[10]. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará controles que responden a dicho riesgo[11], evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y determinará si han sido implementados[12]. (Ref: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como requiere la NIA 330[13], los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[14], teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

(a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);

(b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22-27); o

(c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28-29).

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría[15]. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81-A84)

19. Como requiere la NIA 330[16], el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:

(a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o

(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

---

10 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32.
11 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i).
12 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).
13 NIA 330, apartados 6-15 y 18.
14 NIA 330, apartados 6-7 y 21.
15 NIA 330, apartado 7(b).
16 NIA 330, apartado 8.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control[17]. (Ref: Apartados A85-A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle[18]. (Ref: Apartado A90)

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

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91-A93, NIA 700 pie 21)

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23-26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)

    (a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y

    (b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

    (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)

    (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

    (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;

---

17 NIA 330, apartado 9.

18 NIA 330, apartados 15 y 21.

(d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98-A100)

(i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y

(ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y

(e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102-A103)

(b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

(c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)

(d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos

25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)

(b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

(c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)

(d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:

(a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)

(b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110-A114)

27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartados A115-A117)

(a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;

(b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28-29; y

(c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265[19].

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23-25. (Ref: Apartados A118-A123)

29. Si el auditor desarrolla un rango:

(a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124-A125)

(b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

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

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21-29 de la presente NIA pueden ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126-A132, NIA 500 pie 21)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133-A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables[20], el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137-A138)

    (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;

    (b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y

    (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria[21]. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[22].

---

[20] NIA 330, apartados 25-26.

[21] NIA 500, apartado 11.

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

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450[23] proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean incorrecciones de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12-A13, A139-A144)

36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:

    (a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto[24] o

    (b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error[25].

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección[26] y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)[27] y de la NIA 265[28], se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes pertinentes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146-A148)

---

23 NIA 450, apartado A6.
24 Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.
25 Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.
26 NIA 580, Manifestaciones escritas.
27 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(a).
28 NIA 265, apartado 9.

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[29]: (Ref: Apartados A149-A152)

    (a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;

    (b) la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[30], teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;

    (c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;

    (d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y

    (e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables. (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:

- Obsolescencia de las existencias.
- Amortización de inmuebles y maquinaria.
- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.
- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.

[29] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11, A6, A7 y A10.
[30] NIA 330, apartado 28(b).

- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20-A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar antes de considerar los controles[31]. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[32], además de la incertidumbre en la estimación, de la complejidad o de la subjetividad, el auditor también tiene en cuenta el grado en que los factores de riesgo inherente incluidos en la NIA 315 (Revisada 2019) (distintos de la incertidumbre en la estimación, complejidad y subjetividad) afectan la susceptibilidad de las afirmaciones sobre la estimación contable a incorrección. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente al realizar la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta de la incertidumbre en la estimación.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. En la valoración del riesgo de control en las afirmaciones de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor tiene en cuenta si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles. Cuando el auditor está considerando si debe comprobar la eficacia operativa de los controles, la evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa del auditor sobre la eficacia operativa de los controles al establecer el plan para comprobarlos.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8, NIA 600 pie 41, NIGC 2 pie 17)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

---

[31] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f).
[32] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

Concepto de "razonable" (Ref: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la dirección (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección

intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 19-27 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada 2019).

Graduación

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles identificados en el componente de actividades de control. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros tales como sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable (incluida la evaluación de si los controles identificados en ese proceso están diseñados de un modo eficaz y la determinación de si el control ha sido implementado).

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables.

En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado los requerimientos del marco de información financiera aplicable pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad[33].

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
  - especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o

[33] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

  - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

El sistema de control interno de la entidad

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)[34], el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor de si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;
- el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la dimensión de la entidad; y

[34] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a).

- las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;
- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto[35]:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.

[35] NIA 500, apartado 8.

- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 3[36].
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h)(i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 25(a) de la NIA 315 (Revisada 2019). Al obtener

[36] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13, *Valoración del valor razonable*.

conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la consideración de las implicaciones de la evaluación por el auditor de los procesos de valoración del riesgo por la entidad[37].

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a))

A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.

A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019). Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de los correspondientes controles identificados incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;

[37] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b).

- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo y
  - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo.
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
  - bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
  - fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

(a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.

(b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.

- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 13(h)(ii)(b)-13(h)(ii)(c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13[38] indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la

[38] NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 63.

información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:

- hipótesis desarrolladas internamente o
- datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.

- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
  - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
  - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
  - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
  - una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información específica como:
  - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
  - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
- Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los

métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.

- Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Controles identificados sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles en el componente de actividades de control y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar controles en relación con todos los aspectos del apartado 13(h)(ii).

A51. Como parte de la identificación de controles y de la evaluación de su diseño y de la determinación de si han sido implementados, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de los controles. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados en el componente de actividades de control incluyan controles generales de TI y de

procesamiento de la información. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI tienen la capacidad y están adecuadamente configurados para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varias aplicaciones de TI para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre las aplicaciones de TI, en especial cuando las aplicaciones de TI no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)[39].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

[39] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3.

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

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.
- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240[40] requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está

[40] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 33 (b)(ii).

relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, se debe a información que estaba a disposición de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable[41]. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar cualquier plan de comprobar los controles relacionados y la correspondiente valoración del riesgo de control o puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo[42]:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

---

41 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

42 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartados 25-26 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La necesidad, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría

A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor[43].

A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, normalmente se refieren a "los riesgos de incorrección material" en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[44], incluidos los riesgos significativos, de conformidad con la NIA 330.

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[45], se requiere que el auditor tenga en cuenta los factores de riesgo inherente que afectan a la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones y el modo en que lo hacen. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para:

- valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección (es decir, en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente); y
- determinar los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

---

43 NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*
44 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.
45 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a).

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.

(b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.

(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.

A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[46], independientemente del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la

[46] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.

susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección relativa a la estimación contable. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
  - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
  - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
  - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia

futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u

- obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112-A113, A143-A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)[47] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro

[47] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrecciones debidas a sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la

dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[48]. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[49]. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.

[48] NIA 500, apartado A1.
[49] NIA 330, apartados 7(b) y A19.

- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: NIA 315 pie 61)

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso

cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330[50] requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.

A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y

[50] NIA 330, apartado 21.

adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.

A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado[51] todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros[52]. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref: Apartado 22)

A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual es adecuado.
- La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
- El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.

Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores (Ref: Apartado 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

---

[51] NIA 560, apartado 6.
[52] NIA 560, apartado 8.

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos

La selección del método o del modelo (Ref: Apartado 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133-A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo;
  - la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
  - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones ("overlays"). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método (Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133-A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada 2019)[53] requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

[53] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 15(b).

Datos (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección. (Véanse los apartados A133-A136).

Relevancia y fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor[54].

Términos legales o contractuales complejos (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
  - evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
  - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección:

[54] NIA 500, apartado 9.

(a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;

(b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:

(i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y

(ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y

(c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación[55] .
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría[56].

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos

[55] NIIF 13, *Valoración del valor razonable,* apartado 92.

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

de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.

- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).

A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de la dirección en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.

A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139-A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 30)

A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas

A127. Como se expone en la NIA 500[57], la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:

- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.
- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.
- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A43 de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

(a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;

(b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;

(c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos

[57] NIA 500, apartado A31.

desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y

(d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:

(i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;

(ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y

(iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A44 de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21-29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios

A132. La NIA 402[58] trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

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

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de

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

estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- Los cambios en una estimación contable o en el método para realizarla cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio en las circunstancias.
- La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)[59].

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude[60]. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

---

59 NIA 700 (Revisada), apartado 11.

60 NIA 240, apartado 33 (b).

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados[61]. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[62].

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.
- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.
- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

---

61 NIA 330, apartado A60.

62 Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.

A140. Los apartados A110-A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar[63] y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude[64].

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel[65] incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)[66] proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.
- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- De que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.

---

63 NIA 450, apartado A17.
64 NIA 450, apartado A22.
65 NIA 700 (Revisada), apartado 14.
66 NIA 705 (Revisada), apartados 22-23.

- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes (Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar[67]. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría[68]. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

(a) la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;

(b) la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;

(c) la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y

(d) el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las

[67] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).
[68] NIA 265, apartado 9.

estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada 2019)[69] y la NIA 330[70] proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.[71] En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta

---

69 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 38 y A237-A241.
70 NIA 330, apartados 28 y A63.
71 NIA 230, apartado 8(c).

NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Anexo 1

(Ref: Apartados 2, 4, 12(c), A8, A66)

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.

2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.

5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la

mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.

6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.

7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:

   - Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
   - La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
   - Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
   - Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.

9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.

10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:

    - conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;
    - los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
    - la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.

11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

    (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.

    (b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.

    (c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.

13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:

    - en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
    - en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;
    - en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;
    - el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
    - la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.

15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.

16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.

17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o

tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.

18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles incorrecciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.

21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).

22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor

estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.

23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Anexo 2

(Ref: Apartado A146)

Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

(a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.

(b) Riesgos de incorrección material.

(c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto.

(d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.

(e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.

(f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.

(g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.

(h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

(i) Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.

(j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.

(k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.

(m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.

(n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.

(o) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.

(p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

(q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.

(r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.

(s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.

(t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.

(u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.

(v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550
PARTES VINCULADAS
(NIA-ES 550)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 200 pie 25, NIA 315 pie 17, NIA 315 pie 32, NIA 805 pie 23)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas	2
Responsabilidades del auditor	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	11-17
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	18-19
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	20-24
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	25
Manifestaciones escritas	26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	27
Documentación	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidades del auditor	A1-A3
Definición de parte vinculada	A4-A7
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A8-A28
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	A29-A30
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	A31-A45

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas A46-A47
Manifestaciones escritas A48-A49
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad A50

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, *Partes vinculadas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[1], la NIA 330[2] y la NIA 240[3] en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas

2. Muchas de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Por ejemplo: (Ref: NIA 600 pie 75)

   - Las partes vinculadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
   - Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
   - Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Dado que las partes vinculadas no son independientes entre sí, muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas.

4. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes vinculadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref: Apartado A1)

---

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

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

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

(a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (Ref: Apartado A2)

(b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref: Apartado A3)

5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240[4], porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.

6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, incluso aunque la auditoría haya sido adecuadamente planificada y ejecutada de conformidad con las NIA[5]. En lo que se refiere a las partes vinculadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones tales como las siguientes:

- La dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas, especialmente si el marco de información financiera aplicable no establece requerimientos con respecto a las partes vinculadas.
- Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección.

7. Por consiguiente, en este contexto, ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes vinculadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la NIA 200[6]. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos valorados.

Fecha de entrada en vigor

8. *(Apartado suprimido).*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

(a) con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento

[4] NIA 240, apartado 25.

[5] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56-A57.

[6] NIA 200, apartado 15.

suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:

(i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y

(ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:

a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o

b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y

(b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

Definiciones

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

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

(b) Parte vinculada – Una parte que es: (Ref: Apartados A4-A7)

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

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

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

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

c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:

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

ii. propietarios que sean familiares próximos; o

iii. personal clave de la dirección compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría[7], el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref: Apartado A8)

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

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240[8] se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref: Apartados A9-A10)

13. El auditor indagará ante la dirección sobre las siguientes cuestiones:

    (a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref: Apartados A11-A14)

    (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y

    (c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.

14. El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref: Apartados A15-A20)

    (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;

    (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref: Apartado A21)

    (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref: Apartados A22-A23)

    En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:

---

[7] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13; NIA 240, apartado 17.

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17; NIA 240, apartado 16.

(a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;

(b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y

(c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref: Apartados A24-A25)

(a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref: Apartado A26)

(b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas. (Ref: Apartado A27)

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas

17. El auditor compartirá con los restantes miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A28, NIA 600 pie 21)

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

18. En cumplimiento del requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material[9], el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Para ello, el auditor considerará las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos. (Ref: Glosario pie 16, NIA 315 pie 12)

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

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

20. Dentro del requerimiento de la NIA 330 de que el auditor responda a los riesgos valorados[10], el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref: Apartados A31-A34)

---

9 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32.

10 NIA 330, apartados 5-6.

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

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.

22. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:

    (a) comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo; (Ref: Apartado A35)

    (b) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:

        (i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e

        (ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;

    (c) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref: Apartado A36)

    (d) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y

    (e) si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref: Apartado A37)

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

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

    (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:

        (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos[11]; (Ref: Apartados A38-A39)

        (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y

        (iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y

[11] NIA 240, apartado 33(c).

(b) obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref: Apartados A40-A41)

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

24. En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación. (Ref: Apartados A42-A45)

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

25. Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[12], el auditor evaluará: (Ref: Apartado A46)

(a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartado A47)

(b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas:

(i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o

(ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

Manifestaciones escritas

26. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref: Apartados A48-A49)

(a) han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y

(b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección[13] el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A50)

---

[12] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-15.

[13] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas[14].

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor

Marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas (Ref: Apartado 4)

A1. Un marco de información financiera aplicable que establece unos requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas es aquel que define el significado de parte vinculada pero confiere a dicha definición un alcance sustancialmente más restringido que el de la definición indicada en el apartado 10(b)(ii) de esta NIA, de forma que el requerimiento establecido por el marco de revelar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas sería aplicable a un número sustancialmente menor de relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Marcos de imagen fiel (Ref: Apartado 4(a))

A2. En el contexto de un marco de imagen fiel[15], las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden hacer que los estados financieros no logren la presentación fiel cuando, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no quede adecuadamente reflejada en los estados financieros. Puede que no se logre la presentación fiel, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

Marcos de cumplimiento (Ref: Apartado 4(b))

A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la NIA 700 (Revisada), debido a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, depende de las circunstancias concretas del encargo. Por ejemplo, incluso en el caso de que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA 210[16], el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable[17].

---

[14] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y apartado A6.

[15] La NIA 200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de imagen fiel y de cumplimiento.

[16] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[17] NIA 700 (Revisada), apartado A17.

Definición de parte vinculada (Ref: Apartado 10(b))

A4. Muchos marcos de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Si bien los términos utilizados para aludir a esos conceptos pueden ser distintos, en general se definen como sigue:

(a) control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades; e

(b) influencia significativa (alcanzada mediante participación en el capital, disposiciones estatutarias o acuerdos) es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.

A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:

(a) Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros en la entidad.

(b) Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.

(c) Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección (es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad).

(d) Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

(e) Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

Partes vinculadas con influencia dominante

A6. Las partes vinculadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su dirección. La consideración de dicho comportamiento es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, tal y como se explica con más detalle en los apartados A29-A30.

Entidades con cometido especial como partes vinculadas

A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial[18] puede ser una parte vinculada a la entidad porque ésta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial. (Ref: NIA 315 Anexo 1 pie 1)

> Las entidades con cometido especial son conocidas también como entidades de propósito especial.

[18] La NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 1, apartados 6-7, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 11)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A8. *(Apartado suprimido).*

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

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 12)

A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del encargo son las siguientes:

- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes vinculadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).
- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).
- Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles.

A10. Asimismo, la discusión en lo que se refiere al fraude puede tener en cuenta de manera específica el modo en que las partes vinculadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por ejemplo:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación de resultados.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

La identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

A11. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, es probable que la dirección pueda disponer fácilmente de información sobre la identidad de las partes vinculadas a la entidad, debido a que los sistemas de información de la entidad tendrán que registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones con las partes vinculadas, para que la entidad pueda cumplir los requerimientos de contabilización y revelación de información que exige el marco. La dirección, por lo tanto, es probable que disponga de una lista completa de las partes

vinculadas y de los cambios habidos desde el periodo anterior. En encargos recurrentes, la realización de indagaciones proporciona una base para comparar la información facilitada por la dirección con la relación de las partes vinculadas confeccionada por el auditor en auditorías anteriores.

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte vinculada según esta NIA. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) para obtener información acerca de la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.:

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

A13. En el contexto de una auditoría de un grupo, la NIA 600 (Revisada) requiere que el auditor del grupo solicite a los auditores de los componentes que comuniquen de manera oportuna las relaciones con partes vinculadas que no hayan sido identificadas previamente por la dirección del grupo o por el auditor del grupo[19]. Esa información constituye una base útil para las indagaciones del auditor del grupo ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.

A14. El auditor también puede obtener información sobre la identidad de las partes vinculadas con la entidad realizando indagaciones ante la dirección durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo.

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

A15. «Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y transacciones. Siempre que no formen parte de la dirección, pueden incluir las siguientes:

- los responsables del gobierno de la entidad;
- personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal;
- la función de auditoría interna;

[19] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 32(b).

- asesores jurídicos internos; y
- el responsable de ética empresarial o persona equivalente.

A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel, y del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error[20]. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco. En su función de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad controlan la manera en que la dirección cumple su responsabilidad con respecto a dichos controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes vinculadas que pueda establecer el marco, los responsables del gobierno de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la dirección que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control[21], el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes vinculadas.
- La oportuna revelación de información y discusión entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios, incluido el hecho de que los responsables del gobierno de la entidad hayan cuestionado o no adecuadamente el fundamento empresarial de dichas transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).
- La existencia de directrices claras para la aprobación de las transacciones con partes vinculadas que den lugar a conflictos de interés reales o percibidos, tales como la aprobación por un subcomité de los responsables del gobierno de la entidad que incluya a personas que sean independientes de la dirección.
- Revisiones periódicas por la función de auditoría interna, en su caso.

---

[20] NIA 200, apartado A2.

[21] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

- La actuación proactiva de la dirección para la resolución de cuestiones relacionadas con la revelación de información sobre las partes vinculadas, tal como la consulta al auditor o a asesores jurídicos externos.
- La existencia de políticas y procedimientos de denuncia, cuando procedan.

A18. En algunas entidades, los controles sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden ser deficientes o inexistentes por una serie de motivos, entre otros:

- Que la dirección conceda poca importancia a la identificación y a la revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- La falta de supervisión adecuada por los responsables del gobierno de la entidad.
- La omisión intencionada de dichos controles porque la revelación de información sobre las partes vinculadas pueda proporcionar información que la dirección considere sensible, por ejemplo, la existencia de transacciones en las que intervengan familiares de la dirección.
- Un conocimiento insuficiente por parte de la dirección de los requerimientos sobre partes vinculadas establecidos por el marco de información financiera aplicable.
- La ausencia de requerimientos de revelación de información en el marco de información financiera aplicable.

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[22], tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente[23]. El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes vinculadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
- La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la dirección u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
- La realización de transacciones complejas con partes vinculadas, tales como entidades con cometido especial, que se hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la entidad.

[22] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.
[23] NIA 240, apartados 32 y A4.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos significativos (Ref: Apartado 14(b))

A21. La autorización implica la concesión de permiso por una o varias partes con autoridad suficiente (ya sea la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los accionistas de la entidad) para que la entidad realice transacciones específicas de conformidad con unos criterios predeterminados, requieran éstos o no el ejercicio de un juicio. La aprobación implica la aceptación por dichas partes de que las transacciones que ha realizado la entidad han cumplido los criterios en los que se basó la concesión de la autorización. Como ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas o las transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios, cabe citar los siguientes:

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.
- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref: Apartado 15)

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
- Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.

- Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
- Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
- Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
- Los informes de la función de auditoría interna.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente (Ref: Apartado 15)

A23. Un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines tales como los siguientes:

- Establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas.
- Realizar determinados tipos de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos.
- Prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Los siguientes son algunos ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor:

- La participación con otras partes en sociedades de personas.
- Acuerdos de prestación de servicios a determinadas partes según términos y condiciones ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones de aval.

Identificación de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16)

A24. La obtención de información adicional sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude y, en los casos en que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos relativos a partes vinculadas, identificar los riesgos de incorrección material.

A25. Los siguientes son algunos ejemplos de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad:

- Las transacciones de patrimonio neto complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones de empresas.
- Las transacciones con entidades extranjeras residentes en jurisdicciones cuya legislación sobre sociedades es poco exigente.
- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de gestión por la entidad a otra parte sin contraprestación.
- Las ventas con descuentos o ganancias inusualmente elevados.

- Las transacciones con acuerdos circulares; por ejemplo, ventas con compromiso de recompra.
- Las transacciones amparadas por contratos cuyas condiciones se modifican antes del vencimiento.

Conocimiento de la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16(a))

A26. La indagación sobre la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad implica la obtención de conocimiento sobre el fundamento empresarial de las transacciones y los términos y las condiciones bajo los que se han realizado.

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes vinculadas (Ref: Apartado 16(b))

A27. Una parte vinculada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que se pueda determinar que constituyen riesgos significativos, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

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

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

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude[24]. Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte vinculada, entre otros, los siguientes:

- La parte vinculada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte vinculada.
- No existe apenas, o en absoluto, debate entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte vinculada.

[24] NIA 240, Anexo 1.

- Las transacciones en las que participa la parte vinculada (o un familiar próximo de la parte vinculada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos si la parte vinculada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la dirección de la entidad.

A30. Cuando se den otros factores de riesgo, la existencia de una parte vinculada con influencia dominante puede indicar que existen riesgos significativos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas al servicio de los intereses de la parte vinculada.
- El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
- La evidencia de una participación o un interés excesivos de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.

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

A31. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad[25].

A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable (debido a fraude o error):

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.
- La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes vinculadas en sus respuestas al auditor).
- Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener

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

evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.

A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA 240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
- Indagaciones ante la parte vinculada.
- Inspección de contratos significativos con la parte vinculada.
- Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles[26], se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

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

Comunicación al equipo del encargo de la información sobre las nuevas partes vinculadas identificadas (Ref: Apartado 22(a))

A35. La comunicación inmediata de las nuevas partes vinculadas identificadas a los demás miembros del equipo del encargo les facilita la determinación de si dicha información afecta a los resultados y a las conclusiones obtenidas de los procedimientos de valoración del riesgo ya aplicados, así como la determinación de si es necesario volver a valorar los riesgos de incorrección material.

[26] NIA 330, apartado 8(b).

Procedimientos sustantivos relativos a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas (Ref: Apartado 22(c))

A36. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede aplicar con respecto a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas:

- La realización de indagaciones sobre la naturaleza de las relaciones de la entidad con las nuevas partes vinculadas identificadas, lo que incluye (cuando proceda y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética) indagar ante partes ajenas a la entidad a las que se atribuya un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores jurídicos, principales agentes y representantes, consultores, avalistas u otras personas que tengan una estrecha relación empresarial con la entidad.
- La realización de un análisis de los registros contables para buscar transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede facilitar dicho análisis.
- La verificación de los términos y las condiciones de las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

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

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA 240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

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

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
  - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo).
  - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
  - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
  - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
  - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.

- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500[27], considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

A39. El auditor también puede intentar entender el fundamento empresarial de dicha transacción desde la perspectiva de la parte vinculada, ya que puede ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y el motivo por el que se realizó. Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte vinculada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23(b))

A40. La autorización y aprobación por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas, de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes vinculadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte vinculada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación del propietario-gerente en las transacciones.

[27] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 11.

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (Ref: Apartado 24)

A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes vinculadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes vinculadas se ha realizado a precio de mercado, es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la dirección de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua contenga incorrecciones materiales. (Ref: NIA 701 pie 19)

A43. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección justifique la afirmación de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La dirección puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:

- La comparación de las condiciones de la transacción con partes vinculadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no vinculadas.
- La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
- La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.

A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la dirección puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:

- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
- La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
- La evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.

A45. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes vinculadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. En estas circunstancias, si la dirección no ha revelado información sobre una transacción con partes vinculadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones (Ref: Apartado 25)

A46. La NIA 450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una incorrección, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la incorrección es material[28]. La significatividad de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender únicamente del importe de la transacción registrado, sino también de otros factores relevantes específicos, tales como la naturaleza de la relación con la parte vinculada.

Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas (Ref: Apartado 25(a))

A47. La evaluación de la revelación de información sobre las partes vinculadas en el contexto de los requerimientos de información del marco de información financiera aplicable supone considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible. La información revelada sobre transacciones con partes vinculadas puede no ser comprensible si:

(a) el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o

(b) los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 26)

A48. Las siguientes son circunstancias en las que puede ser adecuado obtener manifestaciones escritas de los responsables del gobierno de la entidad:

- Cuando hayan aprobado determinadas transacciones con partes vinculadas que (a) afecten de forma material a los estados financieros, o (b) en las que haya participado la dirección.
- Cuando hayan hecho manifestaciones verbales específicas al auditor sobre detalles de determinadas transacciones con partes vinculadas.
- Cuando tengan intereses financieros o de otro tipo en las partes vinculadas o en las transacciones con las partes vinculadas.

A49. El auditor también puede decidir obtener manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas que pueda haber hecho la dirección, como, por ejemplo, una manifestación según la cual determinadas transacciones con partes vinculadas no implican acuerdos paralelos no revelados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A50. La comunicación de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría[29] con respecto a las partes vinculadas a la entidad ayuda al auditor a establecer

[28] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11(a). El apartado A21 de la NIA 450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una incorrección.

[29] La NIA 230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría.

un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza y resolución de dichas cuestiones. Los siguientes son algunos ejemplos de cuestiones significativas con respecto a las partes vinculadas:

- Que la dirección haya omitido (intencionadamente o no) revelar al auditor información sobre las partes vinculadas o las transacciones significativas con partes vinculadas, lo que puede alertar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la existencia de unas relaciones y transacciones significativas con partes vinculadas de las que puede que no tuvieran conocimiento previamente.
- La identificación de las transacciones significativas con partes vinculadas que no se hayan autorizado o aprobado debidamente, lo que podría suponer indicios de fraude.
- Desacuerdo con la dirección sobre la contabilización y revelación de las transacciones significativas con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560
HECHOS POSTERIORES AL CIERRE
(NIA-ES 560)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 720 pie 7)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Hechos posteriores al cierre	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivos	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	6-9
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	10-13
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	14-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Definiciones	A2-A5
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	A6-A10
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A11-A17
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A18-A20

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 560, *Hechos posteriores al cierre*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. No trata cuestiones relacionadas con las responsabilidades del auditor en relación con otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, que se tratan en la NIA 720 (Revisada)[1]. No obstante, dicha otra información puede sacar a la luz un hecho posterior al cierre que esté incluido en el alcance de la presente NIA. (Ref: Apartado A1)

> Lo dispuesto en la NIA-ES 720 (Revisada) referente a los supuestos en que la "otra información" se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha "otra información" exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.

Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos[2]. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

   (a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y

   (b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

   La NIA 700 (Revisada) explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento[3].

Fecha de entrada en vigor

3. *(Apartado suprimido).*

---

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

2 Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, *Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa*, se refiere al tratamiento en los estados financieros de hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha de los estados financieros (denominada "final del periodo sobre el que se informa" en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros.

3 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado A67.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

4. Los objetivos del auditor son:

   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y

   (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Definiciones

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

   (a) Fecha de los estados financieros – Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros. (Ref: NIA 570 pie 4)

   A efectos de esta definición, debe entenderse tanto la fecha de cierre de las cuentas anuales como, en su caso, la fecha de finalización del periodo cubierto por estados financieros intermedios.

   (b) Fecha de aprobación de los estados financieros – Fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref: Apartado A2)

   A efectos de esta definición, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

   (c) Fecha del informe de auditoría – Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada). (Ref: Apartado A3)

   A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 5.1.h) de la LAC y en su normativa de desarrollo.

(d) Fecha de publicación de los estados financieros – Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref: Apartados A4-A5)

> A efectos de la aplicación de lo establecido en esta Norma, se considera como fecha de publicación la primera fecha en la que se ponen los estados financieros y el informe de auditoría a disposición de terceros, pudiendo entenderse como tal fecha: la de publicación en los registros públicos oficiales, en la página web de los organismos supervisores o de la propia entidad, o, en su defecto, la de entrega del informe de auditoría.

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

Requerimientos

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

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias. (Ref: Apartado A6, NIA 540 pie 52, NIA 600 pie 28, NIA 706 pie 7)

7. El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, que incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A7-A8)

   (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.

   (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros. (Ref: Apartado A9)

   (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles. (Ref: Apartado A10)

   (d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

8. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: NIA 540 pie 53)

Manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA 580[4], de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

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

La referencia a las modificaciones de los estados financieros por la dirección, incluida en los apartados 10 a 17 de esta Norma, se entenderá efectuada a los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

10. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor: (Ref: Apartados A11-A12, NIA 700 pie 37, NIA 720 pie 16)

    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,

    (c) indagará sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.

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

    (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.

    (b) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:

        (i) ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y

        (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.

12. *(Apartado suprimido)*[5].

Este apartado contempla los procedimientos a aplicar por el auditor cuando se da la circunstancia de que la normativa nacional permite una reformulación de las cuentas anuales limitada a los hechos posteriores ocurridos. Dado que la normativa mercantil en España no contempla tal posibilidad, este apartado ha sido suprimido.

13. En algunas jurisdicciones, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar

[4] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

[5] *(Nota al pie suprimida)*.

un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref: Apartados A14-A15)

(a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA 705 (Revisada)[6], y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o

(b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartados: A16-A17)

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (Ref: NIA 710 pie 2)

14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor: (Ref: NIA 230 pie 12, NIA 540 pie 42, NIA 720 pie 16)

(a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

(b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,

(c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A18)

15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref: Apartado A19)

(a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.

(b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.

(c) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:

(i) ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y

(ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.

(d) *(Párrafo suprimido).*

16. El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados

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

financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor. (Ref: NIA 706 pie 6)

17. Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad[7], que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartado A20)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos (distintos de los informes anuales que estarían incluidos en el alcance de la NIA 720 (Revisada)), puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez, necesite considerar, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos pueden consistir en los mencionados en los apartados 6 y 7 aplicados hasta la fecha efectiva del documento final de oferta, o hasta una fecha próxima a ésta, y en la lectura del documento de oferta para valorar si el resto de la información recogida en él es congruente con la información financiera con la que se asocia al auditor[8].

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(b))

A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[8] Véase la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 2.

los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Véase nota aclaratoria al apartado 5.b) de esta Norma.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 5(c))

A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros[9]. Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros tal y como se define en el apartado 5(b). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

Véase nota aclaratoria al apartado 5.c) de esta Norma.

Fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(d))

A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante una autoridad reguladora. *(Frase suprimida)* La fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella.

Véase nota aclaratoria al apartado 5.d) de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A5. *(Apartado suprimido).*

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartados 6-9)

A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).

[9] NIA 700 (Revisada), apartado 49. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto en el proceso de información de los estados financieros en el que se espera que la auditoría esté terminada.

A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y por consiguiente, no se hayan preparado estados financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.

A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:

- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores a la fecha de los estados financieros;
- indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
- examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Indagación (Ref: Apartado 7(b))

A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Lectura de actas (Ref: Apartado 7(c))

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. *(Apartado suprimido).*

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

Véase nota aclaratoria a los apartados 10 a 17 de esta Norma.

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 10)

A11. Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría que podría incluir otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros.

Véase nota aclaratoria al apartado 1 de esta Norma.

Responsabilidad de la dirección con el auditor (Ref: Apartado 10)

A12. Como se explica en la NIA 210, los términos del encargo de auditoría incluyen el compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, que pueden llegar a conocimiento de la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros[10].

Doble fecha (Ref: Apartado 12(a))

A13. *(Apartado suprimido).*

Véase nota aclaratoria al apartado 12 de esta Norma.

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 13)

A14. En algunas jurisdicciones, puede que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no requieran que la dirección publique estados financieros modificados. Esto suele ocurrir cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente es inminente, siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A15. *(Apartado suprimido).*

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A16. El auditor puede necesitar cumplir obligaciones legales adicionales, aunque haya notificado a la dirección que no publique los estados financieros y la dirección haya accedido a la solicitud.

[10] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24.

A17. Cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no los divulgara a terceros, la actuación del auditor para evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros depende de los derechos y obligaciones legales del auditor. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

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

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

A18. Las obligaciones del auditor en relación con otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría se tratan en la NIA 720 (Revisada). Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha de su publicación, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 1 de esta Norma.

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 15)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A19. *(Apartado suprimido).*

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 17)

A20. Cuando el auditor considere que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han adoptado las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros anteriormente publicados por la entidad, a pesar de que el auditor les haya notificado previamente su intención de prevenir esa circunstancia, la actuación del auditor dependerá de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA)
EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO
NIA-ES 570 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 200 pie 27, NIA 250 pie 12, NIA 315 pie 18, NIA 500 pie 2, NIA 540 pie 48, NIA 580 Anexo 2 pie 1, NIA 600 pie 22, NIA 705 pie 11, NIA 706 pie 2)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Principio contable de empresa en funcionamiento	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	10-11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	12-14
Periodo posterior al de valoración por la dirección	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	16
Conclusiones del auditor	17-20
Implicaciones para el informe de auditoría	21-24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	25
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros	26
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Principio contable de empresa en funcionamiento	A2
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A3-A7
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	A8-A13
Periodo posterior al de valoración por la dirección	A14-A15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	A16-A20

Conclusiones del auditor A21-A25

Implicaciones para el informe de auditoría A26-A35

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría en relación con la empresa en funcionamiento

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)

Principio contable de empresa en funcionamiento

2. Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. *(Frase suprimida)*. Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A2, NIA 700 pie 15)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[1]. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias.

4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando el principio contable de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.

5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:

   - El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información

[1] NIC 1, *Presentación de estados financieros,* apartados 25-26.

financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.

- La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200[2], los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a una incertidumbre material con respecto a capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. *(Apartado suprimido)*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría,* apartados A56-A57.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;

   (b) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y

   (c) informar de conformidad con esta NIA.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[3], el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: Apartados A3-A6)

    (a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o

    (b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A7)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A8-A10, A12-A13)

13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si éstas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define

[3] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material,* apartado 13.

en la NIA 560[4], el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref: Apartados A11-A13)

14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A14-A15)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (en adelante "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: Apartado A16)

    (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.

    (b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A17)

    (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: Apartados A18-A19)

        (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y

        (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.

    (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.

    (e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes. (Ref: Apartado A20)

Conclusiones del auditor

A efectos del contenido de este apartado se deberán tener en cuenta las obligaciones de comunicación establecidas en el artículo 38 y la Disposición adicional séptima de la LAC, y en

[4] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(a).

el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

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

18. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: Apartados A21–A22)

    (a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel, o

    (b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

    En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de la imagen fiel" por parte de dichos estados.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

19. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref: Apartados A22–A23, NIA 315 pie 39)

    (a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y

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

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material

20. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones. (Ref: Apartados A24-A25)

Implicaciones para el informe de auditoría

Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento

21. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa). (Ref: Apartados A26-A27, NIA 700 pie 13)

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

22. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento" para: (Ref: Apartados A28-A31, A34, NIA 701 pie 2, NIA 706 pie 8, NIA 805 pie 11)

    (a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 19; y

    (b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

23. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (Ref: Apartados A32-A34)

    (a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[5], y

    (b) en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

24. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A35)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

25. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad[6], el auditor se comunicará con ellos acerca de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad

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

[6] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* apartado 13.

para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación con los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:

(a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;

(b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;

(c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros y,

(d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref: NIA 260 pie 17)

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

26. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 18.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. La NIA 701[7] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Dicha NIA reconoce que, cuando es de aplicación, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, y explica que una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es, por su propia naturaleza, una cuestión clave de la auditoría[8].

Principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A2. *(Apartado suprimido)[9].*

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

A3. A continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material. (Ref: NIA 701 pie 32)

---

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

8 Véanse los apartados 15 y A41 de la NIA 701.

9 *(Nota al pie suprimida*).

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos

de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

A4. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 10)

A5. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.

A6. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

A7. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo[10]. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en el apartado 16 puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330[11] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor (Ref: Apartado 12)

A8. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

A9. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para

[10] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.

[11] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de lo adecuado de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.

A10. En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

A11. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible[12].

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 12-13)

A12. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.

A13. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la

[12] Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

A14. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.

A15. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref: Apartado 16)

A16. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como

la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.

- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de lo adecuado del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

A17. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A18. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A19. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 16(e))

A20. El auditor puede considerar adecuado obtener manifestaciones escritas específicas más allá de las que se requieren en el apartado 16 para fundamentar la evidencia de auditoría obtenida en relación con los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones del auditor

Incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartados 18–19)

A21. La expresión "incertidumbre material" se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión "incertidumbre significativa" se emplea en circunstancias similares.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

A22. El apartado 18 explica que existe una incertidumbre material cuando la magnitud del impacto potencial de los hechos o condiciones y la probabilidad de que ocurra son tales que es necesaria una adecuada revelación para lograr la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel) o para que los estados financieros no induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento). El apartado 18 requiere que el auditor concluya si existe una incertidumbre material independientemente de si el marco de información financiera aplicable define la incertidumbre material y del modo en el que se define.

Véase nota aclaratoria al apartado 18 de esta Norma.

A23. El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de determinar si la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 19 puede incluir revelaciones sobre:

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones; o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material (Ref: Apartado 20)

A24. Incluso cuando no existe una incertidumbre material, el apartado 20 requiere que el auditor evalúe, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los estados financieros revelan de manera adecuada los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de:

- los principales hechos o condiciones;

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;
- los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones; o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A25. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel[13]. Según los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que es necesario revelar información adicional para lograr la presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera aplicable no requiere explícitamente que se revele información en relación con esas circunstancias.

Véase nota aclaratoria al apartado 18 de esta Norma.

Implicaciones para el informe de auditoría

Uso inadecuado del principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 21)

A26. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

A27. Cuando la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro principio (por ejemplo, el principio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el principio alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del principio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[14] para llamar la atención del usuario sobre el principio alternativo y sobre los motivos de su utilización.

[13] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 14.

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

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartados 22–23)

A28. El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material relativa a la empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.

A29. En el Anexo de esta NIA se pueden ver ejemplos de las declaraciones que se deben incluir en el informe de auditoría sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

A30. En el apartado 22 se establece la información mínima que se debe presentar en el informe de auditoría en cada una de las circunstancias que se describen. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo para explicar:

- que la existencia de una incertidumbre material es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros[15]; o
- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (véase también el apartado A1).

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 22)

A31. El ejemplo 1 del Anexo de esta NIA es una ilustración de un informe de auditoría cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros. El Anexo de la NIA 700 (Revisada) también incluye ejemplos de redacción de la descripción que se debe incluir en relación con la empresa en funcionamiento en el informe de auditoría de todas las entidades, de las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la empresa en funcionamiento.

No se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 23)

A32. Los ejemplos 2 y 3 del Anexo de esta NIA muestran informes de auditoría con una opinión con salvedades y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.

A33. En una situación en la que existan varias incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar) en lugar de

[15] NIA 706 (Revisada), apartado A2.

incluir las declaraciones requeridas por el apartado 22. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre esta cuestión[16].

Comunicación con reguladores (Ref: Apartados 22–23)

A34. Cuando el auditor de una entidad regulada considera que puede ser necesario incluir una referencia a cuestiones de empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, puede ocurrir que el auditor esté obligado a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras.

Véase nota aclaratoria a los apartados 17 a 20 de esta Norma.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 24)

A35. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

[16] NIA 705 (Revisada), apartado 10.

Anexo

(Ref: Apartados A29, A31-A32)

Ejemplos de informes de auditoría en relación con la empresa en funcionamiento

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos ejemplos de informe. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los informes de auditoría adaptados que se presentan en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte de que el orden y las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.	Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión favorable cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en las cuentas anuales.
Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.	Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que las cuentas anuales contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.	Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión desfavorable cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que las cuentas anuales omiten la información a revelar requerida en relación con una incertidumbre material.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.	Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión favorable cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en las cuentas anuales.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[2], en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210[2], en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La información revelada en las cuentas anuales sobre la incertidumbre material es adecuada. • Se han comunicado las cuestiones clave de

de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la preparación de las mismas, por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría.

	○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida, incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse, al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros [3]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][3]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo

	con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento Llamamos la atención sobre la Nota XXX de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.	**Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento** Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a su activo corriente en YYY. Como se menciona en la Nota X, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.
Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	**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 las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, 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-ES 701 incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*

	ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con* los *requerimientos de información* de *la NIA 720 (Revisada)[4] – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].* **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[5]** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[6].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[6].* ## Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada)[4] – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada),* considerando *los aspectos de cada uno de ellos que mejor se adapten a las circunstancias].* **Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales [5]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)[6].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)[6].* ## Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*
[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.	[2] NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.
[3] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios*.	
	[3] De acuerdo con el artículo 5.1ª) de la LAC y con el artículo 10.2ª) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[4] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.	[4] NIA-ES 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.
[5] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[5] El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).
[6] Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya una descripción en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.	[6] Los apartados 34 y 39 de la NIA-ES 700 (Revisada) requieren que se incluya una descripción en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de las cuentas anuales y del auditor en relación con esta cuestión.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.	Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y las cuentas anuales contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En la Nota yy de los estados financieros se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, los estados financieros no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material. • Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En la Nota yy de la memoria se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, las cuentas anuales no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material.

salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre los estados financieros de esta revelación inadecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Las cuentas anuales contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se expresa una opinión con salvedades porque el auditor ha concluido que los efectos sobre las cuentas anuales de esta revelación inadecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la preparación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En

	este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida, incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales.

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[7]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información mencionada en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][7]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se explica en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Las cuentas anuales no informan adecuadamente sobre esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de

de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.	acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.
Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	**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 las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*

	ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). Los dos últimos párrafos de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptarían para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión y el tipo de salvedad].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[8] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[9]].*	**Responsabilidades de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales[8]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)[9]].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[9]].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)[9]].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[Fecha]	

[7] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
	[7] De acuerdo con el artículo 5.1a) de la LAC y con el artículo 10.2a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[8] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[8] El término de administradores se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).
[9] Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya una descripción en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.	[9] Los apartados 34 y 39 de la NIA-ES 700 (Revisada) requieren que se incluya una descripción en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de las cuentas anuales y del auditor en relación con esta cuestión.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros	Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en las cuentas anuales
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Los estados financieros no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Las cuentas anuales no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable debido a que los efectos sobre las cuentas anuales de dicha omisión son materiales y generalizados.

• El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos adicionales al indicado en el párrafo anterior como riesgos más significativos considerados en la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la preparación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[10]

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* (adversa) de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][10]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión desfavorable

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión desfavorable

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Las cuentas anuales no informan sobre este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable (adversa) que también afecta a la otra información].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable (adversa) que también afecta al informe de gestión].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[11] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[12]].*	**Responsabilidades de los administradores en relación con las cuentas anuales[11]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)[12]].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[12]].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)[12]].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[10] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
	[10] De acuerdo con el artículo 5.1a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo

	encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[11] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[11] El término de administradores se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[12] Los apartados 34 y 39 de la NIA 700 (Revisada) requieren que se incluya una descripción en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con esta cuestión.	[12] Los apartados 34 y 39 de la NIA-ES 700 (Revisada) requieren que se incluya una descripción en el informe de auditoría acerca de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de las cuentas anuales y del auditor en relación con esta cuestión.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580
MANIFESTACIONES ESCRITAS
(NIA-ES 580)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 240 pie 28, NIA 315 pie 14, NIA 500 pie 15, NIA 540 pie 27, NIA 560 pie 4, NIA 720 pie 8)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	3-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-8
Requerimientos	
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	9
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	10-12
Otras manifestaciones escritas	13
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	14
Forma de las manifestaciones escritas	15
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	16-20
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	A1
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	A2-A6
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	A7-A9
Otras manifestaciones escritas	A10-A13
Comunicación de una cantidad umbral	A14
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	A15-A18
Forma de las manifestaciones escritas	A19-A21
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A22
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	A23-A27

Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 580, *Manifestaciones escritas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

2. En el Anexo 1 se incluye una lista de otras NIA que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA.

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría

3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión[1]. Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. (Ref: Apartado A1)

4. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas. (Ref: NIA 250 pie 13)

Fecha de entrada en vigor

5. *(Apartado suprimido)*.

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:

   (a) la obtención de manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor;

   (b) fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA; y

[1] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 5(c).

(c) responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

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

8. A efectos de esta NIA, las referencias a "la dirección" deben entenderse realizadas a "la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad". Asimismo, en el caso de un marco de imagen fiel, la dirección es responsable de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros o de la preparación de estados financieros *que expresen la imagen fiel,* de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref: Apartados A2-A6)

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

Preparación de los estados financieros

10. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría[2]. (Ref: Apartados A7-A9, A14, A22, NIA 210 pie 12)

Información proporcionada e integridad de las transacciones

11. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que:

    (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría[3], y

    (b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros. (Ref: Apartados A7-A9, A14, A22)

Descripción de las responsabilidades de la dirección en las manifestaciones escritas

12. Las responsabilidades de la dirección se describirán en las manifestaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del encargo de auditoría.

---

[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(b)(i).

[3] NIA 210, apartado 6(b)(iii).

Otras manifestaciones escritas

13. Otras NIA requieren que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones concretas de los estados financieros, el auditor las solicitará. (Ref: Apartados A10-A13, A14, A22)

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

14. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría. (Ref: Apartados A15-A18, NIA 710 pie 3)

Forma de las manifestaciones escritas

15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref: Apartados A19-A21)

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartados A24-A25)

17. En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartado A23)

18. Si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[4], teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

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

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

(a) discutirá la cuestión con la dirección;

(b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y

(c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada), teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

20. El auditor denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

(a) concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean fiables; o

(b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref: Apartados A26-A27)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref: Apartado 3)

A1. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

A2. Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la dirección (más que los responsables del gobierno de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse manifestaciones escritas al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a las personas con cargos equivalentes en aquellas entidades en las que no se utilicen dichas denominaciones. En algunas circunstancias, sin embargo, otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad, son también responsables de la preparación de los estados financieros.

A3. Debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, sería de esperar que la dirección tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las manifestaciones escritas.

A4. No obstante, en algunos casos la dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en éstos, incluidas las personas que tengan conocimientos especializados relativos a las cuestiones sobre las que se solicitan las manifestaciones escritas. Estas personas pueden ser, entre otras:

- Un actuario responsable de mediciones contables que se determinen actuarialmente.
- Ingenieros empleados que puedan tener responsabilidad y conocimientos especializados sobre mediciones de obligaciones medioambientales.
- Asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales.

A5. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas, puede solicitar que la dirección incluya en las manifestaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las manifestaciones escritas solicitadas. No se espera que dichas indagaciones requieran, por lo general, un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartados 10-11)

A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la dirección de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la dirección de que considera que ha cumplido dichas responsabilidades. Esto se debe a que el auditor no puede juzgar, basándose sólo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.

A8. Las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y de la comprensión, por parte de la dirección, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la dirección en los términos del encargo de auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la dirección que vuelva a confirmar en manifestaciones escritas el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades. Esto es habitual en algunas jurisdicciones, pero puede ser especialmente adecuado, en cualquier caso, cuando:

- las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
- los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior;
- exista algún indicio de que la dirección malinterpreta dichas responsabilidades; o
- hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

De forma congruente con el requerimiento de la NIA 210[5], esta nueva confirmación de la dirección sobre el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades no se realiza

[5] NIA 210, apartado 6(b).

sin perjuicio del leal saber y entender de la dirección (según lo indicado en el apartado A5 de esta NIA).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A9. *(Apartado suprimido).*

Otras manifestaciones escritas (Ref: Apartado 13)

Manifestaciones escritas adicionales sobre los estados financieros

A10. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de manifestaciones sobre lo siguiente:

- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
- si cuestiones como las siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con dicho marco:
  - los planes o las intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos;
  - los pasivos, ya sean reales o contingentes;
  - la titularidad o el control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos, y activos pignorados como garantía; y
  - los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que puedan afectar a los estados financieros, incluido el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales sobre información proporcionada al auditor

A11. Adicionalmente a las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 11, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que ha comunicado al auditor todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

Manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas

A12. En la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, o en la evaluación de éstos, el auditor puede considerar una o más de las siguientes circunstancias:

- El historial de la entidad a la hora de llevar a cabo las intenciones que ha declarado.
- Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
- La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
- La existencia o la falta de cualquier otra información que pudiera haberse obtenido en el transcurso de la auditoría que pueda ser incongruente con el juicio o con la intención de la dirección.

A13. Adicionalmente, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros; en especial, para sustentar el conocimiento que el auditor haya obtenido de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o la intención de la dirección con respecto a una

afirmación concreta o a su integridad. Por ejemplo, si la intención de la dirección es importante para determinar el criterio de valoración de inversiones, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una manifestación escrita de la dirección sobre sus intenciones. Aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Comunicación de una cantidad umbral (Ref: Apartados 10-11, 13)

A14. La NIA 450 requiere del auditor que acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes[6]. El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (Ref: Apartado 14)

A15. Debido a que las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la opinión del auditor no puede expresarse, y el informe de auditoría no puede fecharse, antes de la fecha de las manifestaciones escritas. Asimismo, debido a que al auditor le conciernen los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustar los estados financieros o revelar información en ellos, la fecha de las manifestaciones escritas es lo más cercana posible a la del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior.

A16. En algunas circunstancias puede ser adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas sobre una afirmación concreta de los estados financieros en el transcurso de la auditoría. En este caso, puede ser necesario solicitar manifestaciones escritas actualizadas.

A17. Las manifestaciones escritas se realizan sobre todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría porque la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas que hizo anteriormente con respecto a los periodos anteriores siguen siendo adecuadas. El auditor y la dirección pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las manifestaciones escritas relativas a los periodos anteriores, haciendo referencia a si existen cambios con respecto a dichas manifestaciones escritas y, de ser así, de qué cambios se trata.

A18. Pueden darse situaciones en las que la dirección actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría. Dichas personas pueden afirmar que no están en situación de proporcionar parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban ese cargo durante el periodo. Este hecho, sin embargo, no reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, sigue siendo aplicable el requerimiento de que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

Forma de las manifestaciones escritas (Ref: Apartado 15)

A19. Las manifestaciones escritas deben incluirse en una carta de manifestaciones dirigida al auditor. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias

[6] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5.

pueden requerir a la dirección que realice una declaración pública escrita sobre sus responsabilidades. Aunque dicha declaración es una manifestación dirigida a los usuarios de los estados financieros o a las autoridades correspondientes, el auditor puede determinar que es una forma adecuada de manifestación escrita con respecto a la totalidad o parte de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11. En consecuencia, no es necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dicha declaración. Los factores que pueden afectar a la determinación del auditor incluyen los siguientes:

- Si la declaración incluye una confirmación del cumplimiento de las responsabilidades a las que hacen referencia los apartados 10 y 11.
- Si la declaración la han realizado o aprobado aquellos a los que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
- Si se proporciona al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior (véase apartado 14).

A20. Una declaración formal del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias de la aprobación de los estados financieros no aportaría información suficiente para demostrar al auditor que se han realizado, conscientemente, todas las manifestaciones necesarias. La expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias tampoco es un sustituto de las manifestaciones escritas solicitadas.

A21. En el Anexo 2 se proporciona un ejemplo ilustrativo de una carta de manifestaciones.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 10-11, 13)

A22. La NIA 260 (Revisada) requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección[7].

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas (Ref: Apartados 16-17)

A23. En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la valoración del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la valoración del riesgo y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados.

A24. Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En este caso, el auditor puede considerar la posibilidad de renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras adecuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor exprese una opinión no modificada.

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(c)(ii).

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

A25. La NIA 230 requiere al auditor que documente las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, las conclusiones al respecto alcanzadas y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones[8]. El auditor puede haber identificado cuestiones significativas relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documenta de conformidad con la NIA 230.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 20)

A26. Tal y como se explica en el apartado A7, el auditor no puede juzgar solamente a partir de otra evidencia de auditoría si la dirección ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las manifestaciones escritas sobre estas cuestiones no son fiables, o si la dirección no le proporciona dichas manifestaciones escritas, el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad no se limitan a elementos, cuentas o partidas concretas de los estados financieros, sino que son generalizados. La NIA 705 (Revisada) requiere al auditor que, en dichas circunstancias, deniegue la opinión sobre los estados financieros[9]. (Ref: NIA 210 pie 13)

A27. El hecho de que unas manifestaciones escritas contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa, necesariamente, que la dirección no haya proporcionado las manifestaciones escritas. Sin embargo, la razón subyacente a dicha modificación puede afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría. Por ejemplo:

- La manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de su responsabilidad en la preparación de los estados financieros puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto por el incumplimiento material de un requerimiento concreto del marco de información financiera aplicable, los estados financieros se han preparado de conformidad con dicho marco. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).
- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la información que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere que el auditor considere los efectos de generalización que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros y el efecto

[8] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8(c) y 10.
[9] NIA 705 (Revisada), apartado 9.

sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Anexo 1

(Ref: Apartado 2)

Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

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

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 40.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 17.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 12.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 37.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 26.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 9.
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 16(e).
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 9.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 13(c).

Anexo 2

(Ref: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada)[1] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

Debe tenerse en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España es el establecido en el artículo 3.1 de la LAC y en su normativa de desarrollo, por lo que será necesaria la adaptación terminológica correspondiente al marco de información financiera que resulte de aplicación en cada caso.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX[2], a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (*o se presentan fielmente*), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)

---

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

2 Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA).]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado[3]:
  - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
  - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
  - la dirección;
  - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
  - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250 (Revisada))
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

La Dirección La Dirección

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

De acuerdo con lo establecido en el apartado 8, la carta de manifestaciones de la dirección, en general, deberá ser firmada, al menos, por algún miembro del órgano de administración de la entidad con competencia para ello.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600 (REVISADA)

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

NIA-ES 600 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 220 pie 12, NIA 315 pie 19, NIA 700 pie 17, NIA 805 pie 2)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta	1-11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14-15
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo	16
Aceptación y continuidad	17-21
Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo	22-29
Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo	30-32
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	33-34
Importancia relativa	35-36
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	37-44
Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo	45-48
Hechos posteriores al cierre	49-50
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	51-52
Informe de auditoría	53
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	54-58
Documentación	59

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1-A18

Definiciones A19-A28

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo A29-A31

Aceptación y continuidad A32-A46

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo A47-A87

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo A88-A107

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material A108-A115

Importancia relativa A116-A129

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material A124-A143

Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo A144-A149

Hechos posteriores al cierre A150

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida A151-A156

Informe de auditoría A157-A158

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo A159-A165

Documentación A166-A182

Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

Anexo 2: Conocimiento del sistema de control interno del grupo

Anexo 3: Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo (una auditoría de un grupo). Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a una auditoría de un grupo, incluido en aquellas circunstancias en las que participan auditores de componentes. Los requerimientos y orientaciones de esta NIA se refieren o amplían la aplicación de otras NIA aplicables a la auditoría de un grupo, en especial la NIA 220 (Revisada)[1], NIA 230[2], NIA 300[3], NIA 315 (Revisada 2019)[4] y NIA 330[5]. (Ref: Apartados A1-A2)

2. Los estados financieros de un grupo incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación, como se describe en el apartado 14(k). El término proceso de consolidación, tal como se utiliza en esta NIA, no se refiere solo a la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sino también a la presentación de estados financieros combinados y a la agregación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones. (Ref: Apartados A3-A5, A27)

> A efectos de las NIA adaptadas para su aplicación en España, los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados a que se refiere el artículo 7.1 de la LAC.
>
> En relación con la referencia a estados financieros combinados y a la agregación de información financiera incluida en este apartado hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 3.1 de la LAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad.

3. Como se explica en la NIA 220 (Revisada)[6], esta NIA, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros distinta de una auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, esta NIA puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar el inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

Grupos y componentes

4. Un grupo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, un grupo se puede organizar por entidades legales u otras (por ejemplo, una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos o entidades participadas contabilizadas por el método de la participación). Alternativamente, el grupo se puede organizar por áreas geográficas, por otras unidades económicas (incluidas sucursales o divisiones) o por funciones o

---

1 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*.
2 NIA 230, *Documentación de auditoría*.
3 NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.
4 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*.
5 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.
6 NIA 220 (Revisada), apartado A1.

actividades de negocio. Esta NIA se refiere colectivamente a estos diferentes modos de organización como "entidades o unidades de negocio". (Ref: Apartado A6)

5. El auditor del grupo determina un enfoque adecuado para la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. A estos efectos, el auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. Esta determinación se basa en el conocimiento del auditor del grupo y de su entorno y en otros factores tales como, la capacidad de aplicar procedimientos de auditoría de modo centralizado, la presencia de centros de servicios compartidos o la existencia de sistemas de información y de control interno comunes. (Ref: Apartados A7-A9)

Participación de auditores de componentes

6. La NIA 220 (Revisada)[7] requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. En una auditoría de un grupo, los recursos también pueden incluir auditores de componentes. En consecuencia, esta NIA requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, momento y extensión de la participación de auditores de componentes. (Ref: NIA 220 pie 35)

7. El auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes para que proporcionen información o para que realicen trabajo de auditoría para cumplir los requerimientos de esta NIA. Es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia en los componentes y sus entornos (incluidas las disposiciones legales y reglamentarias locales, las prácticas empresariales, el idioma y la cultura) y un conocimiento más profundo de estos que el auditor del grupo. En consecuencia, los auditores de componentes pueden participar en todas las fases de la auditoría del grupo como ocurre con frecuencia. (Ref: Apartados A10-A11)

8. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[8]. El riesgo de detección en una auditoría de un grupo incluye el riesgo de que un auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera de un componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo y el riesgo de que el auditor del grupo pueda no detectar dicha incorrección. En consecuencia, esta NIA requiere una participación suficiente y adecuada del socio del encargo del grupo o del auditor del grupo, según corresponda, en el trabajo de los auditores de componentes y resalta la importancia de una comunicación recíproca entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes. Además, esta NIA explica las cuestiones que el auditor del grupo tiene en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A12-A13)

Escepticismo profesional

9. De conformidad con la NIA 200[9], se requiere que el equipo del encargo planifique y ejecute la auditoría del grupo con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las

---

7 NIA 220 (Revisada), apartado 25.

8 NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A34.

9 NIA 200, apartados 15-16.

actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo, incluido resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. Dichas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional. (Ref: Apartados A14-A18)

Graduación

10. Esta NIA se dirige a todas las auditorías de grupos, independientemente de su dimensión o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría de grupo. Por ejemplo, cuando una auditoría de un grupo es realizada en su totalidad por el auditor del grupo, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de auditores de componentes. Esto puede darse cuando el auditor del grupo puede aplicar procedimientos de auditoría centralizadamente o puede aplicar procedimientos en los componentes sin la participación de auditores de componentes. Las orientaciones de los apartados A119 y a120 también pueden ser de utilidad en la aplicación de esta NIA en estas circunstancias.

Responsabilidades del socio del encargo del grupo y del auditor del grupo

11. El socio del encargo del grupo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de...” o “el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos cuando se permite que el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, respectivamente, asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas, incluidos auditores de componentes. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo del grupo o por el auditor del grupo, según corresponda, y que estos pueden obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A29)

Fecha de entrada en vigor

12. *(Apartado suprimido).*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivos

13. Los objetivos del auditor son:

(a) con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, determinar si puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;

(b) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos valorados;

(c) participar de modo suficiente y adecuado en el trabajo de los auditores de componentes durante toda la auditoría del grupo, incluyendo la comunicación clara del alcance y momento de realización de su trabajo, así como la evaluación de los resultados de ese trabajo; y

(d) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluido con respecto al trabajo realizado por auditores de componentes, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Definiciones

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

(a) Riesgo de agregación – La probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado A19)

(b) Componente – Una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo. (Ref: Apartado A20)

(c) Auditor del componente – Un auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo[10] en la auditoría de un grupo. (Ref: Apartados A21-A23)

(d) Dirección del componente – La dirección responsable de un componente. (Ref: Apartado A24)

(e) Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes – Importe fijado por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente.

(f) Grupo – Entidad para la que se preparan estados financieros de grupo.

(g) Auditoría del grupo – La auditoría de los estados financieros del grupo.

(h) Auditor del grupo – El socio del encargo del grupo y los miembros del equipo de encargo distintos de los auditores de componentes. El auditor del grupo es responsable de:

(i) establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;

[10] NIA 220 (Revisada), apartado 12(d).

(ii) dirigir y supervisar a los auditores de componentes y revisar su trabajo;

(iii) evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo.

(i) Opinión de auditoría del grupo – La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

(j) Socio del encargo del grupo – El socio del encargo[11] que es responsable de la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A25)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará la definición de "auditor principal responsable" que se incluye en el artículo 3.6 letras a) y b) de la LAC.

(k) Estados financieros del grupo – Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. A efectos de esta NIA, el proceso de consolidación incluye: (Ref: Apartados A26-A28)

(i) consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;

(ii) la presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una dominante pero que están bajo control común o una dirección común; o

(iii) la agregación de la información financiera de entidades o de unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.

> A efectos de las NIA adaptadas para su aplicación en España, los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados a que se refiere el artículo 7.1 de la LAC.
>
> En relación con la referencia a estados financieros combinados y a la agregación de información financiera incluida en este apartado hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 3.1 de la LAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad.

(l) Dirección del grupo – La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.

(m) Importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo – Importancia relativa[12] con respecto a los estados financieros del grupo en su conjunto, determinada por el auditor del grupo.

15. La referencia en esta NIA al "marco de información financiera aplicable" debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo.

---

[11] NIA 220 (Revisada), apartado 12(a).

[12] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 9-11.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo

16. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[13], se requiere que el socio del encargo del grupo asuma la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría del grupo. A tal efecto, el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A29-A30)

    (a) Asumirá la responsabilidad global de crear un entorno para el encargo de auditoría del grupo que enfatice el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A31)

    (b) Participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría del grupo, incluido el trabajo de los auditores de componentes, de tal forma que el socio del encargo del grupo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo.

Aceptación y continuidad

17. Antes de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo determinará si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A32-A35)

18. Si después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, considerará los posibles efectos sobre la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A36)

Términos del encargo

19. En la aplicación de la NIA 210[14], el auditor del grupo obtendrá la confirmación de la dirección del grupo de que esta reconoce y comprende su responsabilidad de proporcionar al equipo del encargo: (Ref: Apartado A37)

    (a) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección del grupo que sea relevante para la preparación de los estados financieros del grupo, tal como registros, documentación y otras cuestiones;

    (b) información adicional que pueda solicitar el equipo del encargo a la dirección del grupo o a la dirección de los componentes para los fines de la auditoría del grupo; y

    (c) acceso sin restricciones a las personas del grupo de las cuales el equipo del encargo considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Restricciones al acceso a información o a personas fuera del control de la dirección del grupo

20. Si el socio del encargo del grupo concluye que la dirección del grupo no puede proporcionar al equipo del encargo acceso a información o un acceso no restringido a personas dentro del grupo debido a restricciones que están fuera del control de la dirección del grupo, el socio del encargo del grupo considerará los posibles efectos en la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A38-A46)

---

[13] NIA 220 (Revisada), apartado 13.

[14] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 6(b) y 8(b).

Restricciones al acceso a información o a personas, impuestas por la dirección del grupo

21. Si el socio del encargo del grupo concluye que: (Ref: Apartados A43-A46)

    (a) al auditor del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y

    (b) el posible efecto de esta limitación producirá una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo,

    el socio del encargo del grupo:

    (i) en el caso de un encargo inicial, no aceptará el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciará al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan; o

    (i) cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o cuando la renuncia al encargo no sea posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría de los estados financieros del grupo hasta donde le haya sido posible, denegará la opinión sobre los estados financieros del grupo.

En relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

22. En la aplicación de la NIA 300[15], el auditor del grupo establecerá, y actualizará según sea necesario, una estrategia global de auditoría del grupo y desarrollará un plan de auditoría del grupo. A tal efecto, el auditor del grupo determinará: (Ref: Apartados A47-A50)

    (a) los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría; y (Ref: Apartado A51)

    (b) los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes. (Ref: Apartados A52-A56)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

23. Al establecer la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo evaluará si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente de manera suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A57)

24. Como parte de la evaluación del apartado 23, el auditor del grupo solicitará al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, así como si este realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. (Ref: Apartado A58)

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

25. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[16], el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A59-A60, A87, NIA 700 pie 30)

    (a) que los auditores de componentes hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo; y (Ref: NIA 610 pie 25)

[15] NIA 300, apartados 7-11.
[16] NIA 220 (Revisada), apartado 17.

(b) confirmar si los auditores de los componentes conocen y cumplirán los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia.

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, las referencias a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán hechas a los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

Recursos para el encargo

26. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[17], el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A61-A68, NIGC 1 pie 17)

(a) determinará que los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente; y

(b) si la información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección o de inspecciones externas relativas al auditor del componente ha sido proporcionada por la firma de auditoría del auditor del grupo o puesta a disposición del socio del encargo del grupo de algún otro modo, este determinará la relevancia de dicha información para la determinación que debe realizar el auditor del grupo según el apartado 26(a).

27. El auditor del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en el componente sin la participación del auditor del componente si: (Ref: NIA 700 pie 30)

(a) el auditor del componente no cumple los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia[18]; o (Ref: Apartados A69-A70)

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, las referencias a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán hechas a los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

(b) el socio del encargo del grupo tiene serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en los apartados 23-26. (Ref: Apartado A71)

Realización del encargo

28. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[19], el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo, teniendo en cuenta: (Ref: Apartados A72-A77)

---

17 NIA 220 (Revisada), apartados 25-26.
18 NIA 200, apartado 14.
19 NIA 220 (Revisada), apartado 29.

(a) las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); y

(b) las áreas de la auditoría de los estados financieros del grupo que implican juicios significativos.

Comunicaciones con los auditores de componentes

29. El auditor del grupo se comunicará con los auditores de componentes acerca de las responsabilidades que corresponden a cada uno y de las expectativas del auditor del grupo, incluida una expectativa de que las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes tienen lugar en momentos adecuados durante la realización de la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A78-A87)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, se tendrá en consideración lo contemplado en el artículo 7 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo

30. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[20], el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de obtener un conocimiento de lo siguiente: (Ref: Apartados A88-A92)

(a) el grupo y su entorno, incluidos: (Ref: Apartados A93-A95)

(i) la estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, incluido:

a. las ubicaciones en las que el grupo lleva a cabo sus operaciones o actividades;

b. la naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y el grado de similitud de estas en el grupo; y

c. la medida en que el modelo de negocio integra el uso de tecnologías de la información (TI);

(ii) los factores normativos que tienen un impacto sobre las entidades y unidades de negocio del grupo; y

(iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente para evaluar el resultado financiero de las entidades o unidades de negocio;

(b) el marco de información financiera aplicable y la coherencia de las políticas y prácticas contables en el grupo; y

(c) el sistema de control interno del grupo, incluido:

(i) La naturaleza y extensión de los controles en común; (Ref: Apartados A96-A99, A102)

(ii) si y, en su caso, el modo en que el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera; (Ref: Apartados A100-A102)

(iii) el proceso de consolidación utilizado por el grupo, incluidas, en su caso, las consolidaciones de subgrupos y los ajustes de consolidación; y

[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27.

(iv) el modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo, así como las correspondientes responsabilidades de información financiera en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio. (Ref: Apartados A103-A105)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

A efectos de lo dispuesto en los apartados 31 y 32 siguientes, en su caso, se tendrá en consideración lo contemplado en los artículos 7.4 de la LAC y 16 del RLAC.

31. El auditor del grupo comunicará a los auditores de componentes en el momento oportuno: (Ref: Apartado A106)

(a) cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o realización por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo;

(b) en la aplicación de la NIA 550[21], las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tiene conocimiento el auditor del grupo, que son relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref: Apartado A107)

(c) en la aplicación de la NIA 570 (Revisada)[22] los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.

32. El auditor del grupo solicitará a los auditores de componentes que comuniquen en el momento oportuno:

(a) cuestiones relacionadas con la información financiera del componente que el auditor del componente determine que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude o error;

(b) relaciones con partes vinculadas que no hayan sido previamente identificadas por la dirección del grupo o por el auditor del grupo; y (Ref: Apartado A107, NIA 550 pie 19)

(c) cualquier hecho o condición identificado por el auditor del componente que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

33. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[23], sobre la base del conocimiento adquirido en el apartado 30, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los relativos al proceso de consolidación. (Ref: Apartados A108-A113)

[21] NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17.
[22] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*
[23] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 28–34.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

34. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[24], el auditor del grupo evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos realizados por el auditor del grupo y por los auditores de componentes proporcionan una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A114-A115)

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presente los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2.a) del RLAC.

Importancia relativa (Ref: NIA 300 Anexo 1 pie 2)

35. En la aplicación de la NIA 320[25] y la NIA 450[26], cuando determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo están desagregados entre componentes, a efectos de la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría, el auditor del grupo determinará:

    (a) La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes. Para reducir el riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. (Ref: Apartados A116-A120)

    (b) El umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se deben comunicar al auditor del grupo. Dicho umbral no superará el importe que se considera claramente insignificante para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A121)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

36. El auditor del grupo comunicará al auditor del componente los importes que se determinen de conformidad con el apartado 35. (Ref: Apartado A122-A123)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

37. En la aplicación de la NIA 330[27], el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, así como de determinar los componentes donde se aplicarán procedimientos de auditoría posteriores y de la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en esos componentes. (Ref: Apartados A124-A139)

Proceso de consolidación

38. El auditor del grupo asumirá la responsabilidad de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación. Esto incluirá: (Ref: Apartado A140)

---

[24] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35.

[25] NIA 320, apartado 11.

[26] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5.

[27] NIA 330, apartados 6–7.

(a) evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidas en los estados financieros del grupo como requiere el marco de información financiera aplicable y, en su caso, el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con las consolidaciones de subgrupos.

(b) evaluar la integridad, exactitud y lo adecuado de los ajustes y las reclasificaciones de consolidación; (Ref: Apartado A141)

(c) evaluar si los juicios aplicados por la dirección en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y

(d) responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación debidos a fraude.

39. Si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el auditor del grupo evaluará si la información financiera ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.

40. Si los estados financieros del grupo incluyen la información financiera de una entidad o unidad de negocio con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de evaluar si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

41. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño o en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, se comunicará con el auditor del componente sobre cuestiones que el auditor del grupo o el auditor del componente determinen que son relevantes para el diseño de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.

42. Para áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o para riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), sobre los que un auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, el auditor del grupo evaluará lo adecuado del diseño y de la aplicación de dichos procedimientos de auditoría posteriores. (Ref: Apartado A142, NIA 315 pie 58)

43. Cuando los auditores de componentes apliquen procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, el auditor del grupo determinará la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A143)

44. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 45(a)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

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

45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A144)

(a) identificación de la información financiera sobre la que se ha solicitado al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría;

(b) si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo;

(c) si el auditor del componente ha cumplido los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia;

(d) información sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias;

(e) incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros del componente identificadas por el auditor del componente y que superan el umbral que comunicó el auditor del grupo de conformidad con el apartado 36; (Ref: Apartado A145)

(f) indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;

(g) una descripción de cualquier deficiencia identificada en el sistema de control interno en relación con los procedimientos de auditoría aplicados;

(h) la existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo en el componente u otros, cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del componente;

(i) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno del componente; (Ref: NIA 260 pie 6)

(j) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente considere que se debe llamar la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y

(k) los hallazgos globales del auditor del componente o sus conclusiones. (Ref: Apartado A146)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en el artículo 16.2.d) del RLAC.

46. El auditor del grupo:

(a) discutirá las cuestiones significativas derivadas de las comunicaciones con el auditor del componente, incluidas las derivadas de la aplicación del apartado 45, con el auditor del componente, con la dirección del componente o con la dirección del grupo, según corresponda; y

(b) evaluará si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo. Si dichas comunicaciones no son adecuadas para sus fines, el auditor del grupo considerará las implicaciones para la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A147)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en el artículo 16.2.d) del RLAC.

47. El auditor del grupo determinará si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de dicha revisión. Para ello, el auditor del grupo considerará: (Ref: Apartados A148-A149)

(a) la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el auditor del componente;

(b) la competencia y capacidad del auditor del componente determinadas de conformidad con el apartado 26(a) y

(c) la dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos establecidos a este respecto en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2 del RLAC.

48. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente no es adecuado para sus fines, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales de auditoría a aplicar y si serán aplicados por un auditor de un componente o por el auditor del grupo.

Hechos posteriores al cierre

49. En la aplicación de la NIA 560[28], el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de realizar procedimientos, incluido, según corresponda, solicitar a los auditores de componentes que realicen procedimientos, diseñados para la identificación de hechos que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

50. El auditor del grupo solicitará a los auditores de los componentes que notifiquen al auditor del grupo si llegan a su conocimiento hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

51. En la aplicación de la NIA 330[29], el auditor del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluida la que se ha obtenido del trabajo realizado por auditores de componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A151-A155)

52. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el auditor del grupo o comunicada por los auditores de componentes) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A156)

---

[28] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 6-7.

[29] NIA 330, apartado 26.

Informe de auditoría

53. El informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia a un auditor de un componente, a menos que las disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha referencia. Si dicha referencia es requerida por disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la referencia no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A157-A158, NIA 700 pie 18)

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en lo que respecta a la responsabilidad del auditor del grupo, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 7.2 de la LAC.

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

54. El auditor del grupo comunicará a la dirección del grupo una descripción general del enfoque y momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo. (Ref: Apartado A159)

55. En el caso de que el auditor del grupo haya identificado la existencia de fraude, o de que un auditor de un componente haya llamado su atención sobre la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel adecuado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A160)

56. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otros motivos, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio del grupo. En este caso, el auditor del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio acerca de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocio, pero que la dirección de la entidad o de la unidad de negocio pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio, el auditor del grupo discutirá la cuestión con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor de la entidad o de la unidad de negocio que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicha entidad o unidad de negocio hasta que la cuestión no se resuelva. (Ref: Apartados A161-A162)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

57. El auditor del grupo comunicará las siguientes cuestiones a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)[30] y otras NIA: (Ref: Apartado A163, NIA 260 pie 5)

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

(a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y de la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de componentes. (Ref: Apartado A164)

(b) Los casos en los que, de la revisión del trabajo de un auditor de un componente realizada por el auditor del grupo, hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor de un componente y del modo en que el auditor del grupo trató dichas reservas.

(c) Cualquier limitación al alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas en relación con restricciones al acceso a personas o a información. (Ref: NIA 701 pie 20)

(d) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo u otros cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno

58. En la aplicación de la NIA 265[31], el auditor del grupo determinará si se requiere que se comunique a los responsables del gobierno del grupo o a la dirección del grupo alguna deficiencia en el sistema de control interno del grupo. Al realizar esta determinación, el auditor del grupo tendrá en cuenta las deficiencias en el sistema de control interno que hayan sido identificadas por auditores de componentes y comunicadas al auditor del grupo de conformidad con el apartado 45(g). (Ref: Apartado A165)

Documentación

59. De conformidad con la NIA 230[32], la documentación de auditoría de un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas que hayan surgido durante la auditoría del grupo. En la aplicación de la NIA 230[33], el auditor del grupo incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A166-A169, A179-A182)

(a) Las cuestiones significativas relacionadas con restricciones al acceso a personas o a información dentro del grupo que se consideraron antes de decidir aceptar o continuar el encargo o que surgieron después de la aceptación o continuidad, y el modo en que se trataron esas cuestiones.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos establecidos a este respecto en los artículos 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.

(b) La base para la determinación por el auditor del grupo de los componentes con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A170)

(c) La base para la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes y el umbral a partir del cual se deben comunicar al auditor del grupo las incorrecciones en la información financiera del componente.

---

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

32 NIA 230, apartado 8.

33 NIA 230, apartados 1-3, 9-11, A6-A7 y Anexo.

(d) La base para la determinación por el auditor del grupo de que los auditores de los componentes reúnen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para aplicar los procedimientos de auditoría asignados en los componentes. (Ref: Apartado A171)

(e) Los elementos clave del conocimiento del sistema de control interno del grupo de conformidad con el apartado 30(c).

(f) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional de auditores de componentes de conformidad con el apartado 47. (Ref: Apartados A172-A178)

> A efectos de lo dispuesto en esta letra, en su caso, deben tenerse presente los requerimientos adicionales relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2.d) del RLAC.

(g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con auditores de componentes, incluido:

(i) En su caso, cuestiones relacionadas con fraudes, partes vinculadas o empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.

(ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluido el modo en que el auditor del grupo trató las cuestiones significativas discutidas con los auditores de componentes, la dirección de los componentes o la dirección del grupo.

(h) La evaluación y respuesta del auditor del grupo a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes acerca de cuestiones que podrían tener un efecto significativo en los estados financieros del grupo.

> A efectos de lo dispuesto en esta letra, en su caso, deben tenerse presente los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2.d) del RLAC.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1-2)

A1. Esta NIA también trata de las consideraciones especiales para el socio del encargo del grupo o para el auditor del grupo, según corresponda, en la aplicación de los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), incluidas la dirección y supervisión de los auditores de componentes y la revisión de su trabajo.

A2. La NIGC 1[34] trata de los encargos para los cuales se requiere que se realice una revisión de la calidad del encargo. La NIGC 2[35] trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en

[34] 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.*

[35] NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*.

relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo, incluida la auditoría de un grupo.

A3. Una entidad o una unidad de negocio puede también preparar sus propios estados financieros que incorporen la información financiera de las entidades o unidades de negocio que engloba (es decir, un subgrupo). Esta NIA también se aplica a una auditoría de los estados financieros de dichos subgrupos realizada por motivos legales, reglamentarios u otros.

A4. Una única entidad legal puede estar organizada con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una sociedad con operaciones en múltiples ubicaciones, como un banco con múltiples sucursales. Cuando esas unidades de negocio tienen características tales como distintas ubicaciones, distinta dirección o distintos sistemas de información (incluido un mayor distinto) y la información financiera se agrega para preparar los estados financieros de la única entidad legal, dichos estados financieros cumplen la definición de estados financieros de un grupo ya que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación.

A5. En algunos casos, una entidad legal única puede configurar su sistema de información para capturar información financiera para más de un producto o línea de servicio con objeto de producir información con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de esa entidad no son estados financieros de grupo porque no se produce una agregación de información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. Además, capturar información por separado (por ejemplo, en un libro auxiliar) con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión no genera entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) a efectos de esta NIA.

Grupos y componentes (Ref: Apartados 4-5)

A6. El sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, puede estar o no alineado con la estructura organizativa del grupo. Por ejemplo, un grupo puede estar organizado de acuerdo con su estructura legal, pero su sistema de información puede estar organizado por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o ubicaciones geográficas para los fines de gestión o de información.

A7. Sobre la base del conocimiento de la estructura organizativa y del sistema de información del grupo, el auditor del grupo puede determinar que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características empresariales similares, operando en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y utilizando un sistema de control interno común, incluido el sistema de información. En esas circunstancias, el auditor del grupo puede decidir tratar estas tres entidades legales como un solo componente.

A8. El grupo puede también centralizar procesos o actividades que son aplicables a más de una entidad o unidad de negocio dentro del grupo, por ejemplo, un centro de servicios compartidos. Cuando dichas actividades centralizadas sean relevantes para el proceso de información financiera del grupo, el auditor del grupo puede determinar que el centro de servicios compartidos es un componente.

A9. Otra consideración que puede ser relevante para la determinación de los componentes por el auditor del grupo es el modo en que la dirección ha determinado los segmentos

operativos de conformidad con los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable[36].

Participación de auditores *de* componentes (Ref: Apartados 7-8)

A10. Es posible que los auditores de componentes realicen una auditoría de los estados financieros de un componente por motivos legales, reglamentarios u otros, especialmente cuando el componente es una entidad legal. Cuando un auditor de un componente también está realizando o ha realizado una auditoría de los estados financieros del componente, es posible que el auditor del grupo pueda utilizar el trabajo de auditoría realizado sobre los estados financieros del componente, siempre y cuando el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado a efectos de la auditoría del grupo. Además, los auditores de componentes pueden adaptar el trabajo realizado en la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir también las necesidades del auditor del grupo. En cualquier caso, los requerimientos de esta NIA son de aplicación, incluidas la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.

A11. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)[37], se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. El apartado A76 proporciona ejemplos de distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, y puede ser de utilidad en circunstancias en las que el auditor del grupo prevea utilizar el trabajo de auditoría de una auditoría de estados financieros de componentes que ya ha sido finalizado.

A12. Como se explica en la NIA 200[38], el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de detección es una función no sólo de la eficacia de un procedimiento de auditoría, sino también de la aplicación de dicho procedimiento por el auditor. En consecuencia, el riesgo de detección se ve influido por cuestiones como una adecuada planificación, la asignación al encargo de los recursos adecuados, la aplicación de escepticismo profesional y la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.

A13. El riesgo de detección es un concepto más amplio que el riesgo de agregación como se describe en los apartados 14(a) y A19. En una auditoría de un grupo, puede haber una mayor probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas sea superior a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto porque los procedimientos de auditoría se pueden aplicar por separado en relación con la información financiera de los componentes en el grupo. En consecuencia, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fija por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo.

---

[36] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8, *Segmentos de operación.*

[37] NIA 220 (Revisada), apartado 30(b).

[38] NIA 200, apartado A45.

Escepticismo profesional *(*Ref: Apartado 9)

A14. La NIA 220 (Revisada)[39] proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, incluidos sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría y al evaluar la evidencia de auditoría. La NIA 220 (Revisada) también proporciona posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.

A15. Los requerimientos y guía de aplicación relevantes de la NIA 315 (Revisada 2019)[40], de la NIA 540 (Revisada)[41] y de otras NIA tratan el escepticismo profesional e incluyen ejemplos del modo en que la documentación puede ayudar a proporcionar evidencia de la aplicación por el auditor del escepticismo profesional.

A16. Se requiere que todos los miembros del equipo del encargo apliquen el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. La dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes, y la revisión de su trabajo por el auditor del grupo puede proporcionarle información sobre si el equipo del encargo ha aplicado adecuadamente el escepticismo profesional.

A17. La aplicación del escepticismo profesional en la auditoría de un grupo puede verse afectada por cuestiones tales como las siguientes:

- Los auditores de componentes en distintas ubicaciones pueden estar sujetos a distintas influencias culturales que pueden afectar a la naturaleza de los sesgos a los que están sujetos.
- Las estructuras complejas de algunos grupos pueden introducir factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240[42], una estructura organizativa excesivamente compleja puede ser un factor de riesgo de fraude y, en consecuencia, puede ser necesario más tiempo o una mayor especialización para conocer el propósito empresarial y las actividades de determinadas entidades o unidades de negocio.
- La naturaleza y extensión de las transacciones intragrupo (por ejemplo, transacciones en las que intervienen múltiples entidades y unidades de negocio dentro del grupo o múltiples partes vinculadas), flujos de tesorería o acuerdos de precios de transferencia pueden dar lugar a más complejidad. En algunos casos, esas cuestiones también pueden dar lugar a factores de riesgo de fraude.
- Cuando la auditoría del grupo está sujeta a fechas límite ajustadas impuestas por la dirección del grupo, ello puede presionar a los miembros del equipo del encargo para terminar el trabajo asignado. En esas circunstancias, el equipo del encargo puede necesitar más tiempo para cuestionar adecuadamente las afirmaciones de la dirección, aplicar juicios adecuados o revisar adecuadamente el trabajo de auditoría realizado.

---

39 NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36.

40 NIA 315 (Revisada 2019), apartado A238.

41 NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11.

42 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 1.

A18. La aplicación del escepticismo profesional por el auditor del grupo incluye permanecer atento a la falta de congruencia de la información procedente de los auditores de componentes, de la dirección de los componentes o de la dirección del grupo sobre cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del grupo.

Definiciones

Riesgo de agregación (Ref: Apartado 14(a))

A19. El riesgo de agregación existe en todas las auditorías de estados financieros, pero es especialmente importante conocerlo y tratarlo en una auditoría de un grupo porque hay una mayor probabilidad de que los procedimientos de auditoría se apliquen a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que están desagregados entre componentes. Por lo general, el riesgo de agregación aumenta cuando aumenta el número de componentes en los que se aplican procedimientos de auditoría separadamente, bien por auditores de componentes, bien por otros miembros del equipo del encargo.

Componente (Ref: Apartado 14(b))

A20. El auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. En el apartado A7 se explica que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Sin embargo, la responsabilidad del auditor del grupo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo engloba a todas las entidades y unidades de negocio cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo.

Auditor de un *componente* (Ref: Apartado 14(c))

A21. Las referencias en esta NIA al equipo del encargo incluyen al auditor del grupo y a los auditores de componentes. Los auditores de componentes pueden pertenecer a una firma de la red, a una firma que no pertenece a la red o a la firma de auditoría del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina de la firma de auditoría del auditor del grupo).

A22. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, o puede aplicar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En esas circunstancias, el auditor del grupo no se considera auditor de un componente.

A23. El apartado 24 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, incluido si realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. El apartado A58 proporciona orientación para aquellas circunstancias en las que el auditor del componente no puede proporcionar dicha confirmación.

Dirección del componente (Ref: Apartado 14(d))

A24. Dirección del componente se refiere a la dirección que es responsable de la información financiera u otra actividad (por ejemplo, de procesar transacciones en un centro de servicios compartidos) en una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo. Cuando el auditor del grupo considera la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio conjuntamente como un componente o determina que un centro de servicios compartidos es un componente (véanse los apartados A7-A8), se considera dirección del componente a la dirección que es responsable de la información financiera o del procesamiento de transacciones sujetas a los procedimientos de auditoría

que se aplican en relación con ese componente. En algunas circunstancias, es posible que no exista una dirección específica del componente y que la dirección del grupo sea directamente responsable de la información financiera u otras actividades del componente.

Socio del encargo del grupo (Ref: Apartado 14(j))

A25. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría de un grupo, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el "socio del encargo del grupo" y el "equipo del encargo", a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto para los fines de la auditoría del grupo.

La Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores y el artículo 19 del RLAC establecen los criterios en la actuación conjunta de auditores de cuentas.

Estados financieros del grupo (Ref: Apartados 2, 14(k))

A26. Es posible que los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo se especifiquen en el marco de información financiera aplicable, lo que, en consecuencia, puede afectar a la determinación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio que se debe incluir en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, algunos marcos requieren que se preparen estados financieros consolidados cuando una entidad (una dominante) controla una o más entidades (por ejemplo, dependientes) a través de una participación mayoritaria o por otros medios. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable incluye por separado requerimientos específicos para la presentación de estados financieros combinados o, en otro caso, lo puede permitir. Algunos ejemplos de circunstancias en las que se puede permitir la presentación de estados financieros combinados incluyen entidades que no tienen una dominante, pero que están bajo el control común, o entidades que están bajo una dirección común.

Véase nota aclaratoria al apartado 14 (k) de esta Norma.

A27. El término "proceso de consolidación" utilizado en esta NIA no tiene como finalidad tener el mismo significado que "consolidación" o "estados financieros consolidados" como se definen o describen en los marcos de información financiera. Más bien, el término "proceso de consolidación" se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar estados financieros de un grupo.

A28. Los detalles del proceso de consolidación pueden variar de un grupo a otro, dependiendo de la estructura del grupo y de su sistema de información, incluido el proceso de información financiera. No obstante, un proceso de consolidación implica consideraciones tales como la eliminación de transacciones y saldos intragrupo y, en su caso, consecuencias de los diferentes periodos de información financiera de las entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros del grupo.

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de una auditoría de un grupo (Ref: Apartados 11, 16)

A29. Puede no ser posible o factible que el socio del encargo del grupo trate en solitario todos los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), en especial, cuando el equipo del encargo

incluye un gran número de auditores de componentes en múltiples ubicaciones. Para la gestión de la calidad en el encargo, la NIA 220 (Revisada)[43] permite que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo. En consecuencia, el socio del encargo del grupo puede asignar procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo y dichos miembros pueden asignar a su vez procedimientos, tareas o actuaciones. En dichas circunstancias, la NIA 220 (Revisada) requiere que el socio del encargo siga asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría.

A30. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o que son requerimientos o servicios comunes de la red[44], pueden ayudar al socio del encargo del grupo facilitando la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de componentes y sirviendo de apoyo a la dirección y supervisión por el auditor del grupo de dichos auditores de componentes y a la revisión de su trabajo.

A31. La NIA 220 (Revisada)[45] explica que una cultura que demuestra un compromiso con la calidad toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo. Al tratar el requerimiento del apartado 16(a), el socio del encargo del grupo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo (incluidos auditores de componentes) y reforzar esta comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo).

Aceptación y continuidad

Determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartados 17-18)

A32. En la determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del encargo del grupo puede obtener un conocimiento de cuestiones como:

- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa.
- Las actividades que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos sectorial y regulador, económico y político, en los que desarrollan tales actividades.
- La utilización de organizaciones de servicios.
- La utilización de centros de servicios compartidos.
- El proceso de consolidación.
- Si el auditor del grupo:
  - tendrá acceso sin restricciones a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente y a la información del componente, incluidos los componentes contabilizados por el método de la participación; y
  - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes cuando corresponda.

[43] NIA 220 (Revisada), apartado 15.
[44] NIGC 1, apartados 48-52.
[45] NIA 220 (Revisada), apartado A28.

- Si se han asignado o puesto a disposición recursos suficientes y adecuados.

A33. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede obtener el conocimiento de las cuestiones descritas en el apartado A32 de:

- la información proporcionada por la dirección del grupo;
- la comunicación con la dirección del grupo;
- la comunicación con los responsables del gobierno del grupo y,
- en su caso, la comunicación con la dirección del componente o con el auditor predecesor.

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A34. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:

- En la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, negocios conjuntos, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- En las actividades de los componentes que son significativas para el grupo.
- En la composición de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo o de directivos clave de los componentes en los que se espera aplicar procedimientos de auditoría.
- En el conocimiento del auditor del grupo de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- En el marco de información financiera aplicable.

A35. Pueden existir complejidades adicionales para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en un grupo cuando los componentes están ubicados en jurisdicciones distintas de la del auditor del grupo debido a diferencias culturales y de idioma y a diferentes disposiciones legales o reglamentarias. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir la capacidad del auditor de un componente de proporcionar documentación fuera de su jurisdicción o el acceso del auditor del grupo a la documentación de auditoría pertinente del auditor de un componente se puede ver restringido por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. El apartado A180 incluye posibles modos de tratar estas situaciones.

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, en lo que respecta a la existencia de posibles restricciones, debe tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.

A36. Se pueden imponer restricciones después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo que pueden afectar a la capacidad del equipo del encargo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas restricciones pueden incluir las que afectan a:

- el acceso del auditor del grupo a la información de componentes, a la dirección o a los responsables del gobierno de componentes, o a los auditores de componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el auditor del grupo) (véanse los apartados 20 y 21); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de componentes.

En los apartados A45-A46 se explica el posible efecto de dichas restricciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, en lo que respecta a la existencia de posibles restricciones, debe tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.

Acuerdo de los términos de los encargos *de auditoría* (Ref: Apartado 19)

A37. La NIA 210[46] requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable. Algunas cuestiones adicionales que pueden incluirse en los términos del encargo de auditoría de un grupo incluyen:

- las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes no deben restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- las comunicaciones importantes entre los auditores de componentes y los responsables del gobierno del componente o la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben realizarse al auditor del grupo;
- las comunicaciones entre las autoridades reguladoras y las entidades o unidades de negocio relativas a la información financiera que pueden ser relevantes para la auditoría del grupo deberían realizarse al auditor del grupo; y
- el auditor del grupo debería estar autorizado para realizar trabajo, o para solicitar a un auditor de un componente que realice trabajo, en el componente.

Restricciones al acceso a la información *o a personas* (Ref: Apartados 20-21)

A38. Las restricciones al acceso a la información o a personas no eliminan el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A39. El acceso a la información o a personas puede estar restringido por muchos motivos, tales como restricciones impuestas por la dirección del componente, disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos, por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. En el apartado A180 se describe el modo en que el auditor puede superar restricciones al acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente.

A40. En determinadas circunstancias, el auditor del grupo puede superar restricciones al acceso a la información o a personas, por ejemplo:

- Si el acceso a la dirección o a los responsables del gobierno de un componente está restringido, el auditor del grupo puede solicitar a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo que faciliten la eliminación de la restricción o que de algún otro

[46] NIA 210, apartados 9 y 10(d).

modo soliciten información directamente a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo.

- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede determinar si existen disposiciones (por ejemplo, en los términos de los acuerdos de negocios conjuntos o en los términos de otros acuerdos de inversión) respecto al acceso del grupo a la información financiera de la entidad y solicitar a la dirección del grupo que ejerza esos derechos.
- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el grupo tiene representantes en el consejo ejecutivo o son miembros de los responsables del gobierno de la entidad no controlada, el auditor del grupo puede indagar si pueden proporcionar información financiera y otra de la que dispongan en virtud de sus funciones.

A41. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede obtener información que se utilizará como evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la entidad, por ejemplo:

- Información financiera que se pueda obtener de la dirección del grupo, dado que la dirección del grupo también necesita obtener información financiera de la entidad no controlada con el fin de preparar los estados financieros del grupo.
- Información públicamente disponible, como estados financieros auditados, documentos de información públicos o precios de cotización de instrumentos de patrimonio de la entidad no controlada.

Es una cuestión de juicio profesional, especialmente a la vista de los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo y teniendo en cuenta otras fuentes de información que pueden corroborar o contribuir de otro modo a la evidencia de auditoría obtenida, si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[47].

A42. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede considerar si dichas restricciones son incongruentes con las afirmaciones de la dirección del grupo con respecto a lo adecuado de la utilización del método contable de la participación.

A efectos de lo dispuesto en los apartados A43 a A46 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.

A43. Cuando el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada por tener restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede:

- Comunicar las restricciones a la firma de auditoría del auditor del grupo para que le ayuden a determinar una forma de proceder adecuada. Por ejemplo, la firma de auditoría del auditor del grupo puede comunicarse con la dirección del grupo sobre las restricciones y alentarla a que se comunique con las autoridades reguladoras. Esto

[47] NIA 330, apartado 7(b).

puede ser útil cuando las restricciones afectan a múltiples auditorías en la jurisdicción o de la misma firma de auditoría, por ejemplo, debido a guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades en una economía importante.

- Estar obligado por disposiciones legales o reglamentarias a comunicarse con las autoridades reguladoras, bursátiles u otras acerca de las restricciones.

A44. Las restricciones al acceso pueden tener otras implicaciones para la auditoría del grupo. Por ejemplo, si las restricciones son impuestas por la dirección del grupo, es posible que el auditor del grupo tenga que reconsiderar la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las preguntas del auditor del grupo y si las restricciones ponen en duda la integridad de la dirección del grupo.

Efecto de las restricciones *al acceso a información o a personas en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo* (Ref: Apartados 20-21)

A45. La NIA 705 (Revisada)[48] contiene requerimientos y orientaciones sobre el modo de tratar las situaciones en las que el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El Anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión de auditoría de un grupo con salvedades por la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente contabilizado por el método de la participación.

Disposiciones legales o reglamentarias que prohíben al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo (Ref: Apartados 20-21)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. *(Frase suprimida)*. En estas circunstancias, los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se trata según lo establecido en la NIA 705 (Revisada).

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

La naturaleza continua e iterativa *de la planificación y realización de una auditoría de un grupo* (Ref: Apartado 22)

A47. Como se explica en la NIA 300[49], la planificación no es una fase diferenciada de una auditoría, sino un proceso continuo e iterativo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. Por ejemplo, debido a hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo o de los procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del grupo puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría del grupo y la planificación resultante de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor del grupo puede también modificar la determinación de los componentes donde se debe realizar trabajo de auditoría, así como la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes.

---

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

[49] NIA 300, apartado A3.

La NIA 300[50] requiere que el auditor actualice y cambie cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

Establecimiento de la estrategia *global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo* (Ref: Apartado 22)

A48. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede tener un conocimiento preliminar del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo basado en la información obtenida de la dirección del grupo, de los responsables del gobierno del grupo y, en su caso, de la comunicación con la dirección de los componentes o con el auditor predecesor. En una auditoría recurrente, el conocimiento preliminar del auditor del grupo se puede obtener de auditorías de periodos anteriores. Este conocimiento preliminar puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos.

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A49. El auditor del grupo también puede utilizar información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo para establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, por ejemplo, en relación con los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo.

A50. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo y las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos en los estados financieros del grupo pueden ayudar al auditor del grupo a desarrollar una determinación preliminar de:

- si el trabajo se debe realizar de modo centralizado, en componentes o una combinación de ambos; y
- la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en relación con la información financiera de componentes (por ejemplo, diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, procedimientos de auditoría posteriores o una combinación de ambos).

Componentes en los que se realizará *trabajo de auditoría* (Ref: Apartado 22(a))

A51. La determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Algunas cuestiones que pueden afectar a esta determinación por el auditor del grupo incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente, por ejemplo:
  - Entidades o unidades de negocio de nueva creación o recientemente adquiridas.

[50] NIA 300, apartado 10.

- Entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio.
- Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados en el grupo, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[51].

- La desagregación entre componentes de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo, teniendo en cuenta la magnitud y naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en esa ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.
- Si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todos los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.
- La naturaleza y extensión de las incorrecciones o de las deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de periodos anteriores.
- La naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera y, en su caso, de qué modo.

*Recursos (*Ref: Apartado 22(b))

A52. Los aspectos que afectan a la determinación por el auditor del grupo de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo y a la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes son una cuestión de juicio profesional y pueden incluir, por ejemplo:

- El conocimiento del grupo, de los componentes dentro del grupo en los que se va a realizar trabajo de auditoría y si el trabajo se realizará de modo centralizado, en los componentes o una combinación de ambos.
- El conocimiento y experiencia del equipo del encargo. Por ejemplo, es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia y un conocimiento más en profundidad que el auditor del grupo de los sectores locales en los que operan componentes, de las disposiciones legales o reglamentarias locales, de las prácticas empresariales, del idioma y de la cultura. Además, puede ser necesaria la participación de expertos del auditor en cuestiones más complejas.
- Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material.
- La cantidad o la ubicación de recursos a destinar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, en qué medida la dispersión de los componentes entre múltiples ubicaciones puede afectar a la necesidad de que participen auditores de componentes en ubicaciones específicas.
- Acuerdos de acceso. Por ejemplo, cuando el acceso del auditor del grupo a un componente en una jurisdicción específica está restringido, es posible que tengan que participar auditores de componentes.

[51] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b).

- La naturaleza de las actividades del componente, incluidas la complejidad o la especialización de las operaciones.
- El sistema de control interno del grupo, incluido el sistema de información establecido, y su grado de centralización. Por ejemplo, es posible que la participación de auditores de componentes sea más probable cuando el sistema de control interno está descentralizado.
- La experiencia previa con el auditor del componente.

A53. Los auditores de componentes pueden participar en distintas fases de una auditoría, por ejemplo, los auditores de componentes pueden diseñar o realizar:

- procedimientos de valoración del riesgo y
- procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

A54. La naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes depende de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría del grupo. A menudo, los auditores de componentes participarán en todas las fases de la auditoría del grupo, pero el auditor del grupo puede decidir que participen solo en una fase determinada. Cuando el auditor del grupo no tiene prevista la participación de auditores de componentes en los procedimientos de valoración del riesgo, aún puede discutir con ellos acerca de si se han producido cambios significativos en el negocio o en el sistema de control interno del componente que podrían afectar a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

A55. La NIA 300[52] requiere que el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participen en la planificación de la auditoría. Cuando participan auditores de componentes, una o varias personas de un auditor de un componente pueden ser miembros clave del equipo del encargo y, por lo tanto, participar en la planificación de la auditoría del grupo. La participación de auditores de componentes en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y perspectiva y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación. El socio del encargo del grupo aplica el juicio profesional en la determinación de los auditores de componentes que han de participar en la planificación de la auditoría. Esto se puede ver afectado por la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación esperada de los auditores de componentes en el diseño y realización de procedimientos de valoración del riesgo o de procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Como se describe en la NIGC 1[53], puede haber circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables. Es posible que el nivel de los honorarios, incluida su asignación a auditores de componentes, así como en qué medida se corresponden con los recursos requeridos, sea una consideración especial para los encargos de auditoría de grupos. Por ejemplo, en la auditoría de un grupo, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden imponer restricciones en la determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, así como en los recursos necesarios, incluida la participación de auditores de componentes. En tales circunstancias, esas restricciones no

[52] NIA 300, apartado 5.
[53] NIGC 1, apartado A74.

anulan la responsabilidad del socio del encargo del grupo de conseguir la calidad en el encargo ni los requerimientos de que el auditor del grupo consiga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: NIA 700 pie 29)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

Participación suficiente y adecuada en el trabajo del auditor de un componente (Ref: Apartados 23-24)

A57. Para evaluar si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente suficiente y adecuadamente, el auditor del grupo puede obtener conocimiento de si el auditor del componente está sujeto a alguna restricción que limite la comunicación con el auditor del grupo, incluido en lo referente a compartir documentación de auditoría con el auditor del grupo. El auditor del grupo también puede obtener conocimiento de si es posible que la evidencia de auditoría relacionada con componentes situados en una jurisdicción distinta esté en otro idioma y sea necesario traducirla para el uso del auditor del grupo.

A58. Si el auditor del componente no puede colaborar con él, el auditor del grupo puede:

- Solicitar al auditor del componente su fundamento.
- Ser capaz de tomar las medidas oportunas para tratar la cuestión, incluido ajustar la naturaleza del trabajo que solicita que se realice. Alternativamente, de conformidad con el apartado 27, el auditor del grupo puede tener que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en un componente sin la participación del auditor del componente.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A59 y A60 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

A59. Al realizar trabajo en un componente para un encargo de auditoría de un grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética relevantes que son aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia. Dichos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realiza una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros, de su jurisdicción.

A60. Al informar a los auditores de los componentes de los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo puede considerar si es necesaria información o formación adicional para los auditores de componentes en relación con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo de auditoría del grupo.

Recursos para el encargo (Ref: Apartado 26)

A61. La NIA 220 (Revisada)[54] requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. Cuando los recursos suficientes o adecuados en relación con el trabajo a realizar por un auditor de un componente no se han puesto a disposición, el socio del

[54] NIA 220 (Revisada), apartado 25.

encargo del grupo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección del grupo o la firma de auditoría del auditor del grupo y puede solicitar a continuación que el auditor del componente o la firma de auditoría del auditor del grupo pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.

Competencia y capacidad de los auditores de componentes

A62. La NIA 220 (Revisada)[55] proporciona orientaciones sobre cuestiones que el socio del encargo puede tener en cuenta cuando determina la competencia y capacidad del equipo del encargo. Esta determinación es especialmente importante en la auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye auditores de componentes. La NIA 220 (Revisada[56]) indica que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas a las que son aplicables al personal en la obtención de conocimiento de si un auditor de un componente de otra firma de auditoría tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría.

A63. Determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo. Esta determinación influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente por el socio del encargo del grupo, así como en la revisión de su trabajo.

A64. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para aplicar en el componente los procedimientos de auditoría asignados, el socio del encargo del grupo puede considerar cuestiones como:

- La experiencia previa con el auditor del componente o el conocimiento del mismo.
- Las habilidades especializadas del auditor del componente (por ejemplo, conocimientos específicos del sector).
- El grado en el que el auditor del grupo y el auditor del componente están sujetos a un sistema de gestión de la calidad común, por ejemplo, cuando el auditor del grupo y un auditor de un componente:
  - utilizan recursos comunes para realizar el trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría o aplicaciones de TI);
  - comparten políticas o procedimientos comunes que afectan a la realización de los encargos (por ejemplo, la dirección, supervisión y la revisión del trabajo o las consultas);
  - están sujetos a actividades de seguimiento comunes; o
  - tienen otros aspectos en común, incluidos dirigentes comunes o un entorno cultural común.
- La congruencia o similitud de:
  - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
  - el idioma y la cultura;
  - la formación teórica y práctica;

[55] NIA 220 (Revisada), apartado A71.
[56] NIA 220 (Revisada), apartado A24.

- la supervisión profesional, el régimen disciplinario y el control de calidad externo; o
- las organizaciones y normas profesionales.

- Información obtenida acerca del auditor del componente en interacciones con la dirección del componente, los responsables del gobierno y otro personal clave, como los auditores internos.

A65. Los procedimientos para determinar la competencia y capacidad de los auditores de los componentes pueden incluir, por ejemplo:

- Una evaluación de la información comunicada por la firma de auditoría del auditor del grupo al auditor del grupo, incluidas:
  - La comunicación continua de la firma de auditoría relacionada con el seguimiento y corrección, en circunstancias en las que el auditor del grupo y el auditor del componente pertenecen a la misma firma de auditoría[57].
  - Información de la red sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red[58].
  - Información obtenida de la organización o las organizaciones profesionales a las que pertenece el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.
- Discutir los riesgos valorados de incorrección material con el auditor del componente.
- Solicitar al auditor del componente que confirme por escrito su conocimiento de los aspectos a los que hace referencia el apartado 25.
- Discutir la competencia y capacidad del auditor del componente con compañeros de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo que hayan trabajado directamente con el auditor del componente.
- Obtener informes publicados de inspección externa.

A66. La firma de auditoría del socio del encargo del grupo y el auditor del componente pueden ser miembros de la misma red y pueden estar sujetos a requerimientos de la red comunes o utilizar servicios comunes de la red[59]. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar trabajo para sustentar el encargo de auditoría del grupo, es posible que el socio del encargo del grupo pueda contar con esos requerimientos de la red, por ejemplo, los que tratan la formación profesional o la selección de personal, o los que requieren la utilización de metodologías de auditoría y de las correspondientes herramientas de implementación. De conformidad con la NIGC 1[60], la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar su sistema de gestión de la calidad, y es posible que la firma de auditoría necesite adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red para que sean adecuados para su utilización en su sistema de gestión de la calidad. (Ref: NIA 700 pie 29)

---

57 NIGC 1, apartado 47.
58 NIGC 1, apartado 51(b).
59 NIGC 1, apartados A19, A175.
60 NIGC 1, apartados 48-49.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

A67. La NIA 220 (Revisada)[61] requiere que el socio del encargo determine que el equipo del encargo y cualquier experto externo del auditor que no forme parte del equipo del encargo reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para llevar a cabo el encargo de auditoría. Si el auditor de un componente utiliza un experto del auditor, es posible que el socio del encargo del grupo tenga que obtener información del auditor del componente. Por ejemplo, el auditor del grupo puede discutir con el auditor del componente la evaluación por este último de la competencia y capacidad del experto del auditor.

Herramientas y técnicas automatizadas

A68. Al determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo del grupo puede tener en cuenta cuestiones como la experiencia del auditor del componente en la utilización de herramientas y técnicas automatizadas. Por ejemplo, como se describe en la NIA 220 (Revisada)[62], cuando el auditor del grupo requiere a los auditores de componentes que utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al aplicar procedimientos de auditoría, el auditor del grupo puede comunicar a los auditores de componentes que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del auditor del grupo.

Aplicación del conocimiento del auditor del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 27)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A69 y A70 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 27 (a) de esta Norma.

A69. La NIA 220 (Revisada)[63] requiere que el socio del encargo asuma la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos. Esto incluye las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que tratan circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar también incumplimientos de los requerimientos de independencia por un auditor de un componente y las medidas que puede tomar el auditor del grupo en esas circunstancias de conformidad con los requerimientos de ética aplicables. Además, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia[64].

A70. Si se ha producido, por parte del auditor de un componente, un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia, y el incumplimiento no ha sido tratado satisfactoriamente de

[61] NIA 220 (Revisada), apartado 26.
[62] NIA 220 (Revisada), apartado A65.
[63] NIA 220 (Revisada), apartado 17.
[64] NIA 260 (Revisada), apartado A31.

conformidad con lo dispuesto en los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo no puede utilizar el trabajo de dicho auditor del componente.

A71. Las reservas serias son aquellas reservas que según el juicio profesional del auditor del grupo no pueden ser superadas. El socio del encargo del grupo puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante una mayor participación del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente o la aplicación directa de procedimientos de auditoría posteriores en relación con la información financiera del componente.

Realización del encargo (Ref: Apartado 28)

A72. La NIA 220 (Revisada)[65] requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y responde a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría. En el caso de una auditoría de un grupo, el enfoque de la dirección, supervisión y revisión incluirá, por lo general, una combinación del tratamiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo y de las respuestas específicas para encargos de auditoría de grupos.

A73. En el caso de una auditoría de un grupo, en especial cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de componentes que pueden estar localizados en múltiples ubicaciones, el socio del encargo del grupo puede asignar el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo del grupo para ayudar al socio del encargo del grupo a cumplir su responsabilidad en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (véase también el apartado 11).

A74. Si los auditores de componentes pertenecen a una firma de auditoría distinta a la que pertenece el auditor del grupo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden ser diferentes, o puede ser necesario tomar otras medidas, respectivamente, en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de esos miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo. En concreto, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o el socio del encargo del grupo tome medidas distintas de las que se aplican a los miembros del equipo del encargo que pertenecen a la firma de auditoría o a la red (por ejemplo, en relación con la forma, contenido y momento de realización de las comunicaciones con los auditores de componentes, incluida la utilización de las instrucciones del auditor del grupo a los auditores de componentes). La NIA 220 (Revisada) proporciona ejemplos de medidas que es posible que se tengan que tomar es esas circunstancias[66].

A75. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo se pueden adaptar en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo y, por ejemplo:

---

[65] NIA 220 (Revisada), apartado 30.

[66] NIA 220 (Revisada), apartados A24-A25.

- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, si el auditor del grupo ha identificado un componente en el que existe un riesgo significativo, una mayor extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente y una revisión más detallada de la documentación de auditoría del auditor del componente pueden ser adecuadas.
- La competencia y capacidad de los auditores de componentes que realizan el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si el auditor del grupo no tiene experiencia previa de trabajar con un auditor de un componente, el auditor del grupo puede comunicar instrucciones más detalladas, aumentar la frecuencia de las discusiones y de otras interacciones con el auditor del componente, o asignar personas con más experiencia para supervisar al auditor del componente a medida que se ejecuta el trabajo.
- La ubicación de los miembros del equipo del encargo, incluido su grado de dispersión geográfica en múltiples ubicaciones, incluido cuando se utilizan centros de prestación de servicios.
- El acceso a la documentación de auditoría de un auditor de un componente. Por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíben transferir la documentación de auditoría de un auditor de un componente fuera de su jurisdicción, es posible que el auditor del grupo pueda revisar dicha documentación en la ubicación del auditor del componente o de modo remoto mediante el uso de tecnología, cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias (véanse también los apartados A179-A180).

A76. Existen distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, por ejemplo:

- Comunicaciones con los auditores de componentes durante todo el transcurso de la auditoría del grupo, incluidas las comunicaciones requeridas por esta NIA.
- Reuniones o llamadas a los auditores de componentes para discutir riesgos identificados y valorados, problemas, hallazgos y conclusiones.
- Revisiones de la documentación de auditoría del auditor del componente en persona o de manera remota cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias.
- Participación en la reunión de cierre o en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.

A77. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[67], se requiere que el socio del encargo del grupo revise documentación de auditoría en momentos adecuados durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relevante para la auditoría del grupo, en relación con:

- cuestiones significativas;
- juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y
- otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.

[67] NIA 220 (Revisada), apartados 31, A92-A93.

La revisión de dicha documentación de auditoría por el socio del encargo del grupo a menudo tiene lugar en el transcurso de la auditoría del grupo, incluida la revisión de documentación de auditoría relevante del auditor del componente (véase también el apartado A148).

Comunicaciones con los auditores de componentes (Ref: Apartado 29)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A78 a A87 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.

A78. Una comunicación clara y oportuna entre el auditor del grupo y los auditores de componentes sobre sus responsabilidades respectivas, junto con una dirección clara de los auditores de los componentes sobre la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar y sobre las cuestiones que se espera que se comuniquen al auditor del grupo ayudan a establecer la base de una comunicación recíproca eficaz. Una comunicación recíproca eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes también ayuda a establecer expectativas para los auditores de componentes y facilita su dirección y supervisión por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo. Esta comunicación también proporciona una oportunidad al socio del encargo del grupo de reforzar la necesidad de que los auditores de componentes apliquen su escepticismo profesional en el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo.

A79. Otros factores que también pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz incluyen:

- Claridad de las instrucciones al auditor del componente, en especial cuando pertenece a una firma de auditoría distinta y puede no estar familiarizado con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo.
- Un entendimiento mutuo de que el auditor de un componente puede discutir el trabajo de auditoría que se le solicita que realice, sobre la base del conocimiento del auditor del componente y a su conocimiento del componente.
- El entendimiento mutuo de cuestiones relevantes y las medidas que se espera que se deriven del proceso de comunicación.
- La forma de las comunicaciones. Por ejemplo, puede ser más adecuado discutir las cuestiones que requieren una atención oportuna en una reunión que a través de un intercambio de correos electrónicos.
- El entendimiento mutuo de la persona o las personas del auditor del grupo y de los auditores de los componentes que son responsables de gestionar las comunicaciones relativas a determinadas cuestiones.
- El proceso para la adopción por el auditor de un componente de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor del grupo, y para informar posteriormente al respecto.

A80. Las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes dependen de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza y extensión de la participación de los auditores de componentes y la medida en la que el auditor del grupo y los auditores de componentes están sujetos a sistemas de gestión de la calidad comunes o requerimientos o servicios comunes de la red.

Forma de las comunicaciones

A81. La forma de las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes puede variar dependiendo de factores tales como la naturaleza del trabajo que se les ha solicitado que realicen y el grado en el cual la capacidad de comunicación está integrada en las herramientas de auditoría utilizadas para la auditoría del grupo.

A82. La forma de las comunicaciones también puede verse afectada por factores tales como:

- La significatividad, complejidad o urgencia de la cuestión.
- Si la cuestión ha sido comunicada a la dirección del grupo y a los responsables del gobierno del grupo o se espera que lo sea.

A83. La comunicación entre el auditor del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Sin embargo, las comunicaciones verbales del auditor del grupo con los auditores de componentes pueden ser complementadas por la comunicación escrita, tal como un conjunto de instrucciones relativas al trabajo a realizar, cuando el auditor del grupo quiere enfatizar ciertas cuestiones o promover un entendimiento mutuo sobre estas. Además, el auditor del grupo puede reunirse con el auditor del componente para discutir sobre cuestiones significativas o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.

A84. El apartado 45 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que le comunique cuestiones relevantes para la conclusión del auditor con respecto a la auditoría del grupo. Como se explica en el apartado A146, la forma y contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice.

A85. Independientemente de la forma de comunicación, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

Momento de realización de las comunicaciones

A86. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones variará con las circunstancias del encargo. Las circunstancias relevantes pueden incluir la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar por el auditor del componente y las medidas que se espera que este tome. Por ejemplo, las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartados 25, 29)

A87. En la aplicación de la NIA 250 (Revisada)[68], puede llegar a conocimiento del socio del encargo del grupo información con respecto al incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias. En estas circunstancias, es posible que el socio del encargo del grupo esté obligado por requerimientos de ética aplicables o disposiciones legales o reglamentarias, a comunicar la cuestión al auditor del componente[69]. Es posible que la obligación del socio del encargo del grupo de comunicar el incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento se extienda a los auditores de los estados financieros de entidades o unidades de negocio que están sujetas a

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

[69] *(Nota al pie suprimida).*

auditoría por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo, pero en las que no se realiza trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo.

Véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo (Ref: Apartado 30)

A88. La NIA 315 (Revisada 2019)[70] contiene requerimientos y orientaciones en relación con la responsabilidad del auditor de obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. En el Anexo 2 de esta NIA se proporcionan ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de un conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y se desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019) se debe aplicar en la auditoría de los estados financieros de un grupo.

A89. El conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo se puede obtener mediante comunicaciones con:

- la dirección del grupo, la dirección de los componentes u otras personas adecuadas de la entidad, incluidas personas dentro de la función de auditoría interna (si existe esa función) y de personas que tienen conocimiento del sistema de control interno del grupo, de sus políticas y prácticas contables, y del proceso de consolidación;
- auditores de componentes; o
- auditores que realicen una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros.

A90. La obtención de un conocimiento del grupo, la identificación de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente y del riesgo de control se pueden realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y se puede expresar de diferentes formas. En consecuencia, cuando los auditores de componentes participan en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, es posible que el auditor del grupo tenga que comunicarse con los auditores de componentes acerca de su enfoque preferido o proporcionar instrucciones.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 30)

A91. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[71], se requiere que el socio del encargo del grupo y otros miembros clave del equipo del encargo discutan la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros del grupo a incorrección material. La determinación por el socio del encargo del grupo de los miembros del equipo del encargo que se deben incluir en la discusión, y de los temas a discutir, se ve afectada por cuestiones tales como las expectativas iniciales en relación con los riesgos de incorrección material y la expectativa preliminar de si deben participar auditores de componentes.

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

[70] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27, A50–A183.
[71] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17.

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluido qué actividades de los componentes están centralizadas.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo y sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error. La NIA 240[72] requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.
- Identificar las políticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta.
- Considerar los factores internos y externos conocidos que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de un fraude.
- Identificar los riesgos de incorrección material en relación con los componentes en los que pueden existir impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes para los estados financieros del grupo y, de no ser así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Compartir información acerca de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de un componente que puedan ser aplicables en términos más generales a algunos o a todos los restantes componentes.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.
- Discutir los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo, la dirección de un componente o el equipo del encargo, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.
- Discutir las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo o por la dirección de un componente, y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el equipo del encargo.

[72] NIA 240, apartado 16.

El grupo y su *entorno* (Ref: Apartado 30 (a))

A93. Un conocimiento de la estructura organizativa y del modelo de negocio del grupo puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura del grupo. Un grupo puede ser más complejo que una entidad única porque un grupo puede tener varias dependientes, divisiones u otras unidades de negocio, incluidas múltiples ubicaciones. Así mismo, la estructura legal de un grupo puede ser distinta de la estructura operativa, por ejemplo, a efectos fiscales. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales, tales como si el fondo de comercio, los negocios conjuntos o las entidades con cometido especial están adecuadamente contabilizados y si se ha revelado información adecuada al respecto.
- Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo. Un grupo con múltiples ubicaciones geográficas puede originar una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, diferentes ubicaciones geográficas pueden implicar diferentes idiomas, culturas y prácticas empresariales.
- La estructura y la complejidad del entorno de TI del grupo. Un entorno de TI complejo a menudo introduce factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno de TI complejo debido a múltiples sistemas de TI que no están integrados debido a adquisiciones o fusiones recientes. En consecuencia, puede ser especialmente importante obtener un conocimiento de la complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluidas la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de TI. Un grupo puede utilizar uno o varios proveedores de servicios externos para algunos aspectos de su entorno de TI.
- Los factores normativos relevantes, incluido el entorno normativo. Diferentes disposiciones legales o reglamentarias pueden introducir factores que dan lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Es posible que el grupo tenga operaciones sujetas a disposiciones legales o reglamentarias con un elevado grado de complejidad en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de disposiciones legales o reglamentarias.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Conocer la propiedad y las relaciones entre los propietarios puede ser más complejo en un grupo que opera en múltiples jurisdicciones y cuando se producen cambios en la propiedad mediante constituciones, adquisiciones, enajenaciones o negocios conjuntos. Estos factores pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales.

A94. La obtención de conocimiento sobre el grado de similitud entre las operaciones o actividades del grupo puede facilitar la identificación de riesgos de incorrección material similares en los componentes y el diseño de una respuesta adecuada.

A95. Los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio son a menudo cuantificados y revisados por la dirección del grupo. Las indagaciones ante la dirección del grupo pueden poner de manifiesto que esta confía en determinados indicadores clave para evaluar el resultado financiero de las entidades o de las unidades de negocio del grupo y para tomar medidas. El conocimiento de estas mediciones del resultado puede ayudar a identificar:

- Áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales (por ejemplo, debido a presiones sobre la dirección de los componentes para alcanzar determinadas mediciones del resultado).
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo.

El sistema de *control interno del grupo*

La naturaleza y extensión de los controles en común (Ref: Apartado 30(c)(i))

A96. La dirección del grupo puede diseñar controles que tienen la finalidad de operar del mismo modo en múltiples entidades o unidades de negocio (es decir, controles comunes). Por ejemplo, la dirección del grupo puede diseñar controles comunes para la gestión de inventarios, que funcionan utilizando el mismo sistema de TI y que se implementan en todas las entidades o las unidades de negocio del grupo. Pueden existir controles comunes en cada componente del sistema de control interno del grupo, y se pueden implementar a distintos niveles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo). Los controles comunes pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos[73].

A97. El conocimiento de los componentes del sistema control interno del grupo incluye el conocimiento de los controles en común dentro de esos componentes en el grupo. En el conocimiento del grado de uniformidad de un control en todo el grupo, las consideraciones que pueden ser relevantes incluyen si:

- el control se diseña de modo centralizado y se requiere que se implemente tal como se diseñó (es decir, sin modificaciones) en algunos o en todos los componentes;
- el control se implementa y, en su caso, se realiza su seguimiento por personas con responsabilidades y capacidad similares en todos los componentes en los que se implementa el control;
- si un control utiliza información de las aplicaciones de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que generan la información son los mismos en los componentes o ubicaciones; o
- si el control está automatizado, se configura del mismo modo en cada aplicación de TI en los componentes.

A98. A menudo se requerirá la aplicación de juicio para determinar si un control es un control común. Por ejemplo, es posible que la dirección del grupo requiera que todas las entidades y unidades de negocio realicen una evaluación mensual de la antigüedad de las cuentas a cobrar de clientes, la cual es generada por una aplicación de TI específica. Cuando los informes de antigüedad se generan utilizando distintas aplicaciones de TI o la implementación de la aplicación de TI es diferente en las distintas entidades o unidades de negocio, puede resultar necesario determinar si el control se puede calificar como control común. Esto se debe a que pueden existir diferencias en el diseño del control debidas a la existencia de diferentes aplicaciones de TI (por ejemplo, si la aplicación de TI está configurada del mismo modo en los componentes y si existen controles generales de TI eficaces en las distintas aplicaciones de TI).

[73] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A5.

A99. La consideración del nivel al que se realizan los controles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo) y el grado de centralización y de uniformidad pueden ser importantes para comprender el modo en que se procesa y controla la información. En determinadas circunstancias, los controles se pueden realizar de modo centralizado (por ejemplo, en una única entidad o unidad de negocio) pero pueden tener un efecto generalizado en otras entidades o unidades de negocio (por ejemplo, un centro de servicios compartidos que procesa transacciones en nombre de otras entidades o unidades de negocio dentro del grupo). El procesamiento de transacciones y de los correspondientes controles en un centro de servicios compartido puede funcionar del mismo modo para las transacciones procesadas por dicho centro de servicios compartidos independientemente de la entidad o unidad de negocio (por ejemplo, los procesos, riesgos y controles pueden ser los mismos independientemente del origen de la transacción). En dichos casos, puede resultar adecuado identificar los controles, evaluar su diseño y determinar la implementación de los controles y, en su caso, probar la eficacia operativa, como una única población.

Actividades centralizadas (Ref: Apartado 30(c)(i)-(ii))

A100. Es posible que la dirección del grupo centralice algunas de sus actividades, por ejemplo, las funciones de información financiera o de contabilidad para un determinado grupo de transacciones comunes u otra información financiera se pueden realizar de un modo congruente y centralizado para múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cuando el inicio, autorización, registro, procesamiento o información sobre transacciones de ingresos se realicen en un centro de servicios compartidos).

A101. La obtención de conocimiento del modo en que las actividades centralizadas encajan en la estructura global del grupo, y de la naturaleza de las actividades realizadas, puede ayudar a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material y a dar una respuesta adecuada a dichos riesgos. Por ejemplo, los controles en un centro de servicios compartidos pueden funcionar de modo independiente de otros controles o pueden depender de controles en una entidad o unidad de negocio de la que se deriva la información financiera (por ejemplo, es posible que las transacciones de ventas se inicien y autoricen en la entidad o unidad de negocio, pero el procesamiento se puede producir en el centro de servicios compartidos).

A102. El auditor del grupo puede requerir la participación de auditores de componentes para probar la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas. En estas circunstancias, una colaboración eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes es importante ya que la evidencia de auditoría obtenida mediante la comprobación de la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas sustenta la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos que se aplicarán en el grupo.

Comunicaciones acerca de cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo (Ref: Apartado 30(c)(iv))

A103. Las entidades del grupo o las unidades de negocio pueden utilizar un marco de información financiera por motivos legales, reglamentarios u otros, que difiere del marco de información financiera utilizado para los estados financieros del grupo. En dichas circunstancias, un conocimiento de los procesos de la dirección del grupo relativos a la información financiera para alinear las políticas contables y, cuando sea aplicable, los cierres de periodo de la información financiera que difieran de los del grupo, permite al

auditor del grupo entender el modo en que se realizan los ajustes, conciliaciones y reclasificaciones, y si la dirección del grupo los realiza centralizadamente o los hace la entidad o la unidad de negocio.

Instrucciones de la dirección del grupo a las entidades o a las unidades de negocio

A104. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[74], se requiere que el auditor del grupo tenga conocimiento del modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo. Con el fin de alcanzar la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo puede emitir instrucciones (por ejemplo, comunicar las políticas de información financiera) a las entidades o a las unidades de negocio que incluyan detalles sobre los procesos de información financiera o que pueden tener políticas que son comunes en el grupo. Obtener un conocimiento de las instrucciones de la dirección del grupo puede afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, unas instrucciones inadecuadas pueden incrementar la probabilidad de incorrecciones debido al riesgo de que las transacciones sean incorrectamente registradas o procesadas, o de que las políticas contables se apliquen incorrectamente.

A105. El conocimiento del auditor del grupo con respecto a las instrucciones o políticas puede incluir lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
  - describen adecuadamente las características del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables a aplicar;
  - tratan la información necesaria para preparar información a revelar que sea suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información por segmentos;
  - tratan la información necesaria para realizar los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; e
  - incluyen una previsión temporal de presentación de la información.

Consideraciones cuando *participan auditores de componentes* (Ref: Apartados 31-32)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A106 y A107 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 31 y 32 de esta Norma.

A106. En el transcurso de la auditoría del grupo, el auditor del grupo puede comunicar las cuestiones mencionadas en el apartado 31 a otros auditores de componentes, si dichas cuestiones son relevantes para su trabajo. El apartado A144 incluye ejemplos de otras cuestiones que puede resultar necesario comunicar oportunamente en el transcurso del trabajo del auditor del componente.

A107. La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados

[74] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25(b).

financieros que las transacciones con partes no vinculadas[75]. En una auditoría de un grupo, puede existir un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidas las debidas a fraude, relacionadas con partes vinculadas cuando:

- la estructura del grupo es compleja;
- los sistemas de información del grupo no están integrados y, en consecuencia, son menos eficaces para la identificación y registro de relaciones y transacciones con partes vinculadas; y
- existen numerosas y frecuentes transacciones con partes vinculadas entre entidades y unidades de negocio.

En consecuencia, cuando se dan estas circunstancias, es especialmente importante planificar y realizar la auditoría con escepticismo profesional, como lo requiere la NIA 200[76].

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 33)

A108. El proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo es iterativo y dinámico, y puede ser difícil, en especial, cuando las actividades de los componentes son complejas o especializadas o cuando hay numerosos componentes en múltiples ubicaciones. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[77], el auditor desarrolla expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material y una identificación inicial de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo sobre la base de su conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo.

A109. Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material tienen en cuenta el conocimiento por el auditor del grupo, incluidas sus entidades o unidades de negocio, y los entornos y sectores en los que operan. Sobre la base de las expectativas iniciales, es posible que el auditor del grupo solicite, y a menudo lo hará, la participación de auditores de componentes en los procesos de valoración del riesgo, ya que pueden tener conocimiento directo y experiencia con las entidades o las unidades de negocio que pueden ser útiles para la obtención de conocimiento de las actividades y de los riesgos relacionados, así como acerca de dónde se pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en relación con esas entidades o unidades de negocio.

A110. En el caso de riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, se requiere que el auditor del grupo asuma la responsabilidad de la valoración del riesgo inherente. Dicha valoración implica valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, lo cual tiene en cuenta el modo y grado en el que[78]:

- los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección.
- los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

---

75 NIA 550, apartado 2.
76 NIA 200, apartado 15.
77 NIA 315 (Revisada 2019), apartado A126.
78 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

A111. Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo realizados, es posible que el auditor del grupo determine que el riesgo valorado de incorrección material solo se origina en relación con la información financiera de determinados componentes. Por ejemplo, puede ocurrir que el riesgo de incorrección material en relación con una reclamación judicial exista solo en el caso de entidades o unidades de negocio que operan en una determinada jurisdicción o en el caso de entidades o unidades de negocio que tienen operaciones o actividades similares.

A112. El Anexo 3 contiene ejemplos de hechos y condiciones que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, incluido con relación al proceso de consolidación.

Fraude

A113. En la aplicación de la NIA 240[79], se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, así como diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones debida a fraude. La información utilizada para la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo del riesgo de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso de la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los cuales sea mayor el riesgo de fraude.
- Si hay determinados componentes con una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material debida a fraude.
- Si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo realizan el seguimiento de los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, cuando se considere adecuado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

Consideraciones cuando *participan auditores de componentes* (Ref: Apartado 34)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A114 y A115 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 34 de esta Norma.

[79] NIA 240, apartados 26, 31.

A114. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, sigue siendo responsable de tener un conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo de conformidad con el apartado 33.

A115. Cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo no proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, la NIA 315 (Revisada 2019)[80] requiere que el auditor del grupo aplique procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener la evidencia de auditoría que le proporcione dicha base adecuada.

Importancia relativa

Importancia relativa *para la ejecución del trabajo de los componentes* (Ref: Apartado 35(a))

A116. El apartado 35(a) requiere que el auditor del grupo determine la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para cada uno de los componentes en los que se apliquen procedimientos de auditoría a información financiera desagregada. La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes puede ser diferente para cada componente. Además, no es necesario que la importancia relativa fijada para la ejecución del trabajo en un componente individual sea una fracción aritmética de la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los distintos componentes puede superar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

A117. Esta NIA no requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se determine para cada tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar en los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría. Sin embargo, si, en las circunstancias específicas del grupo, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar en relación con los cuales, la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto cabría razonablemente esperar que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la NIA 320[81] requiere que se determine un nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En esas circunstancias, es posible que el auditor del grupo deba considerar si puede ser adecuada una importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente inferior al importe comunicado al auditor del componente para esos determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar[82].

A118. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor del grupo puede tener en cuenta para fijar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes incluyen lo siguiente:

---

80 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35.
81 NIA 320, apartados 10 y A11-A12.
82 NIA 320, apartado A13.

- El nivel de desagregación de la información financiera entre componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el nivel de desagregación entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación). La significatividad relativa del componente para el grupo puede afectar al nivel de desagregación (por ejemplo, si un único componente representa una parte importante del grupo, es probable que exista menos desagregación entre componentes).
- Las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente, por ejemplo:
  - Si existen riesgos que son únicos para la información financiera del componente (por ejemplo, cuestiones contables sectoriales específicas, transacciones inusuales o complejas).
  - La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías anteriores.

A119. Para hacer frente al riesgo de agregación, el apartado 35(a) requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes sea menor que la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. Como se explica en el apartado A118, a medida que aumenta el nivel de desagregación de la información financiera entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación. En algunas circunstancias, sin embargo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se puede fijar en un importe más próximo a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo porque existe menos riesgo de agregación, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo. Al determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para una participación que no le otorga el control en una entidad, contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede tener en cuenta el porcentaje de participación del grupo y su parte de las ganancias y pérdidas de la entidad en la que participa.

A120. En algunos casos, el auditor del grupo o un auditor de un componente pueden aplicar procedimientos de auditoría posteriores en relación con tipos significativos de transacciones o con un saldo contable significativo como si se tratara de una población aislada (es decir, no desagregada entre componentes). En dichos casos, la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo se puede utilizar a efectos de aplicar esos procedimientos.

*Umbral de "*claramente *insignificante"* (Ref: Apartado 35(b))

A121. El umbral para comunicar incorrecciones al auditor del grupo se fija en un importe igual o inferior al importe considerado claramente insignificante para los estados financieros del grupo. De conformidad con la NIA 450[83], este umbral es el importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones porque el auditor del grupo espera que su acumulación claramente no tendría un efecto material sobre los estados financieros del grupo.

[83] NIA 450, apartado A3.

Consideraciones cuando *participan auditores de componentes.*

Comunicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes (Ref: Apartado 36)

A122. En algunos casos, puede ser adecuado que el auditor del grupo involucre al auditor del componente en la determinación de la adecuada importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, a la vista del conocimiento que tiene del componente y de las potenciales fuentes de incorrección en la información financiera de este. A este respecto, es posible que el auditor del grupo necesite considerar comunicar al auditor del componente la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo para sustentar su colaboración en la determinación de si la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, en relación con la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo, es adecuada en las circunstancias.

A123. La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fundamenta, por lo menos en parte, en las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente. En consecuencia, es importante una comunicación continua entre el auditor del componente y el auditor del grupo, especialmente, si el número y la magnitud de las incorrecciones identificadas por el auditor del componente es mayor de lo esperado.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 37)

Aplicación de procedimientos *de auditoría posteriores*

Aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores

A124. Los procedimientos de auditoría posteriores se pueden diseñar y aplicar centralizadamente si la evidencia de auditoría que se obtenga de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos responderán, de forma agregada, a los riesgos valorados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de los ingresos de todo el grupo se llevan de modo centralizado (por ejemplo, en un centro de servicios compartidos). Los factores que pueden ser relevantes para la determinación por el auditor del grupo de si aplicar procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada incluyen, por ejemplo:

- El grado de centralización de actividades relevantes para la información financiera.
- La naturaleza y extensión de los controles en común.
- La similitud de las actividades y líneas de negocio del grupo.

A125. Es posible que el auditor del grupo determine que la información financiera de varios componentes puede ser considerada como una única población a efectos de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, cuando se considera que las transacciones son homogéneas porque comparten las mismas características, los correspondientes riesgos de incorrección material son los mismos y los controles están diseñados y operan de manera congruente.

A126. Cuando se aplican procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada, aún pueden participar auditores de componentes. Por ejemplo, cuando el grupo tiene múltiples centros de servicios compartidos, el auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos centros de servicios compartidos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en los componentes

A127. En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo relacionados con la información financiera de un componente se pueden aplicar más eficazmente en el componente. Esto puede ocurrir cuando el grupo tiene:

- diferentes vías de ingreso;
- múltiples líneas de negocio;
- operaciones en múltiples ubicaciones o
- sistemas de control interno descentralizados.

Número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo

A128. Un grupo puede contener un número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo. Circunstancias como estas, en las que los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos en los estados financieros del grupo están desagregados entre un elevado número de componentes, pueden suponer dificultades adicionales para el auditor del grupo en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

A129. En algunos casos, es posible que se pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (por ejemplo, si son homogéneos, están sujetos a controles comunes y se puede tener acceso a información adecuada). De conformidad con la NIA 520[84], los procedimientos de auditoría posteriores pueden incluir también procedimientos analíticos sustantivos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes se puede agregar a niveles adecuados con el fin de desarrollar expectativas y determinar el importe de cualquier diferencia entre los importes registrados y los importes esperados en la aplicación de los procedimientos analíticos sustantivos. La utilización de herramientas y técnicas automatizadas puede ser de ayuda en estas circunstancias.

A130. En otros casos, puede resultar necesario aplicar procedimientos de auditoría posteriores en determinados componentes para hacer frente a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Determinar los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar en los componentes seleccionados, son cuestiones de juicio profesional. En estas circunstancias, introducir un elemento de imprevisibilidad en los componentes seleccionados para realizar pruebas también puede ser útil en relación con los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidos a fraude (véase también el apartado A136).

La naturaleza y la extensión *de los procedimientos de auditoría posteriores*

A131. En respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor del grupo puede determinar que el siguiente alcance del trabajo es adecuado en un componente (con la participación de auditores de componentes si es aplicable):

[84] NIA 520, *Procedimientos analíticos.*

- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente;
- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; o
- aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos.

A132. Aunque el auditor del grupo asume la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, los auditores de componentes pueden participar, y a menudo lo hacen, en todas las fases de la auditoría del grupo, incluido en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente

A133. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente es un enfoque adecuado, incluido cuando:

- Se necesite obtener evidencia de auditoría sobre toda o una parte significativa de la información financiera del componente para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- Exista un riesgo generalizado de incorrección material en los estados financieros del grupo debido a la existencia de hechos o condiciones en el componente que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor del grupo de la valoración por la dirección del grupo de la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

A134. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar de la información financiera de un componente es un enfoque adecuado para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, un componente puede tener operaciones limitadas pero poseer una parte importante de los terrenos y construcciones del grupo o tiene saldos fiscales significativos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos

A135. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos en relación con la información financiera de un componente es un enfoque adecuado, como cuando se necesita obtener evidencia de auditoría solo para una o más afirmaciones relevantes. Por ejemplo, el auditor del grupo puede comprobar de manera centralizada el tipo de transacción, saldo contable o información a revelar y puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría posteriores específicos en el componente (por ejemplo, procedimientos de auditoría posteriores relacionados con la valoración de demandas o litigios en la jurisdicción del componente o sobre la existencia de un activo).

Elemento de imprevisibilidad

A136. Introducir un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, en las entidades o unidades de negocio en las que se aplican procedimientos y en la extensión de la participación del auditor del grupo en el trabajo, puede incrementar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera del componente que puede dar lugar a una incorrección material significativa en los estados financieros del grupo debida a fraude[85].

Eficacia operativa de los controles*.*

A137. El auditor del grupo puede confiar en la eficacia operativa de los controles que operan en todo el grupo para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a realizar en el grupo o en los componentes. La NIA 330[86] requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de esos controles. Los auditores de componentes pueden participar en el diseño y aplicación de dichas pruebas de controles.

A138. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, la NIA 330[87] requiere que el auditor realice indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales. Si se detectan más desviaciones que las esperadas como resultado de comprobar la eficacia operativa de los controles, es posible que el auditor del grupo deba revisar el plan de auditoría del grupo. Las posibles revisiones del plan de auditoría del grupo pueden incluir:

- Solicitar que se apliquen procedimientos sustantivos adicionales en determinados componentes.
- Identificar y comprobar la eficacia operativa de otros controles relevantes que están diseñados e implementados de un modo eficaz.
- Incrementar el número de componentes seleccionados para procedimientos de auditoría posteriores.

A139. Cuando la eficacia operativa de los controles se comprueba centralizadamente (por ejemplo, controles en un centro de servicios compartidos o pruebas de controles comunes), es posible que el auditor del grupo deba comunicar información sobre el trabajo realizado a los auditores de los componentes. Por ejemplo, cuando se solicita a un auditor de un componente que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con toda la información financiera del componente, o que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, el auditor del componente puede discutir con el auditor del grupo acerca de las pruebas de controles aplicadas centralizadamente para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos.

---

85 NIA 240, apartado 30(c).
86 NIA 330, apartado 8.
87 NIA 330, apartado 17.

Proceso de consolidación

Procedimientos de consolidación (Ref: Apartado 38)

A140. Los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, pueden incluir:

- determinar que los asientos necesarios en el diario se reflejan en la consolidación y
- evaluar la eficacia operativa de los controles sobre el proceso de consolidación y responder adecuadamente si se determina que alguno de los controles no es eficaz.

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 38(b))

A141. El proceso de consolidación puede requerir ajustes y reclasificaciones de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no pasan por las aplicaciones de TI habituales, y pueden no estar sujetos a los mismos controles a los que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el auditor del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y transacciones subyacentes;
- determinar si las entidades o unidades de negocio cuya información financiera se ha incluido en los estados financieros del grupo se han incluido adecuadamente;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- evaluar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo, de los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Consideraciones cuando participan *auditores de componentes* (Ref: Apartados 42-43)

A142. Cuando el auditor del grupo solicita la participación de auditores de componentes para el diseño o aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del componente puede determinar que es adecuada la utilización del trabajo de un experto del auditor y comunicarlo al auditor del grupo. En estas circunstancias, en la determinación de si es adecuado el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores por el auditor del componente, el auditor del grupo puede, por ejemplo, discutir con el auditor del componente:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor.
- La evaluación por el auditor del componente de la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo.

A143. El nivel adecuado de participación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y de la estructura del grupo y de otros factores, tales como la experiencia previa con el auditor del grupo con los auditores de componentes que realizan procedimientos en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo (por ejemplo, si la información financiera de la entidad o unidad de negocio no se ha preparado de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo).

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

Comunicación acerca de las cuestiones *relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo* (Ref: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se deben comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, determinadas cuestiones se pueden comunicar en el transcurso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones mencionadas en los apartados 32 y 50, dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

- información sobre incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los incumplimientos identificados de las disposiciones sobre independencia;
- información sobre incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias;
- riesgos significativos de incorrección material surgidos recientemente, incluidos riesgos de fraude;
- fraudes identificados o existencia de indicios de fraude o de actos ilegales en los que la dirección o empleados del componente están implicados y que podrían tener un efecto material sobre los estados financieros del grupo; o
- transacciones significativas e inusuales.

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

Comunicación de incorrecciones en la información financiera de los componentes (Ref: Apartado 45(e))

A145. El conocimiento de incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros de los componentes puede alertar al auditor del grupo de posibles deficiencias generalizadas de control interno, cuando se considera conjuntamente con la comunicación de deficiencias de conformidad con el apartado 45(g). Además, un número mayor de lo esperado de incorrecciones identificadas (corregidas y no corregidas) puede indicar un mayor riesgo de incorrecciones no detectadas, lo que puede llevar al auditor del grupo a concluir que es necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales en determinados componentes.

Hallazgos o conclusiones globales *del auditor del componente* (Ref: Apartado 45 (k))

A146. La forma y el contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo pueden tratar la forma o redacción específica de una conclusión global del auditor de un componente sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias locales pueden especificar la forma de la conclusión (por ejemplo, una opinión) que debe proporcionar el auditor del componente.

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

Evaluación de si las comunicaciones *con el auditor de un componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo* (Ref: Apartado 46(b))

A147. Si el auditor del grupo determina que las comunicaciones del auditor del componente no son adecuadas para los fines del auditor del grupo, este puede considerar, por ejemplo:

- si se puede obtener más información del auditor del componente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);
- si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47;
- si es posible que sea necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con el apartado 48; o
- si existen reservas acerca de la competencia o capacidad del auditor del componente.

Véase nota aclaratoria al apartado 46 de esta Norma.

Revisión de documentación *de auditoría adicional del auditor del componente* (Ref: Apartado 47)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A148 y A149 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 47 de esta Norma.

A148. El apartado A75 proporciona orientaciones para el auditor del grupo para adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor de un componente y de la revisión de su trabajo en función de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo y de otras cuestiones (por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo). La consideración del auditor del grupo de conformidad con el apartado 47(c) también se puede ver afectada por las siguientes cuestiones aplicables a la participación continua del auditor del grupo en el trabajo del auditor de un componente:

- comunicaciones del auditor del componente, incluidas aquellas de conformidad con el apartado 45 de esta NIA; y
- la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el auditor del grupo durante la auditoría del grupo (por ejemplo, para cumplir los requerimientos de los apartados 34, 42 y 43) o por el socio del encargo del grupo de conformidad con el apartado 31 de la NIA 220 (Revisada).

A149. Otros factores que pueden afectar a la determinación por el auditor del grupo de si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor de un componente en estas circunstancias y su extensión incluyen:

- el grado en que el auditor del componente participó en los procedimientos de valoración del riesgo y en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- los juicios significativos aplicados por el auditor del componente y sus hallazgos o conclusiones acerca de cuestiones que son materiales para los estados financieros del grupo.
- la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia del auditor del componente responsables de la revisión del trabajo de las personas con menos experiencia; y
- si el auditor del componente y el auditor del grupo están sujetos a políticas y procedimientos comunes para la revisión de documentación de auditoría.

Hechos posteriores al cierre (Ref: Apartados 49-50)

A150. El auditor del grupo puede:

- Solicitar a un auditor de un componente que aplique procedimientos en relación con hechos posteriores al cierre para ayudar al auditor del grupo a identificar hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- Aplicar procedimientos para cubrir el periodo entre la fecha de comunicación de hechos posteriores por el auditor de un componente y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 51)

A151. La auditoría de estados financieros de un grupo es un proceso acumulativo e iterativo. Durante la aplicación por el auditor del grupo de los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarle a modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de otros procedimientos de auditoría planificados ya que puede llegar a su conocimiento información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- es posible que las incorrecciones identificadas en un componente deban considerarse en relación con otros componentes; o
- puede llegar a conocimiento del auditor del grupo la existencia de restricciones al acceso a la información o a personas en un componente por cambios en el entorno (por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades).

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor del grupo evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relacionadas.

A152. La evaluación requerida por el apartado 51 ayuda al auditor del grupo en la determinación de si la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo desarrollados siguen siendo adecuados para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. El requerimiento de la NIA 330[88] de que, independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos en relación con cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, también puede ser de ayuda para esta evaluación en el contexto de los estados financieros del grupo.

A153. El auditor del grupo puede considerar la aplicación de escepticismo profesional por el equipo del encargo en su evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor del grupo puede considerar si cuestiones como las que se describen en el apartado A17 han llevado de modo inadecuado al equipo del encargo a:

- obtener evidencia de auditoría que es de más fácil acceso sin considerar adecuadamente su relevancia y fiabilidad;
- obtener menos evidencia convincente que la necesaria en las circunstancias; o
- diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de manera sesgada hacia la obtención de evidencia corroborativa o hacia la eliminación de evidencia contradictoria.

[88] NIA 330, apartado 18.

A154. La NIA 220 (Revisada)[89] requiere que, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determine, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. La información que puede ser relevante para la evaluación por el auditor del grupo de la evidencia de auditoría obtenida del trabajo realizado por los auditores de los componentes depende de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo, y puede incluir:

- las comunicaciones de los auditores de los componentes requeridas por el apartado 45, incluidos los hallazgos o las conclusiones globales de los auditores de los componentes sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo;

  Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

- otras comunicaciones de los auditores de los componentes durante la auditoría del grupo, incluidas las que se requieren en el apartado 32; y
- la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47.

  Véase nota aclaratoria al apartado 47 de esta Norma.

A155. En algunas circunstancias, un memorando resumen global, describiendo el trabajo realizado y los resultados de este, puede proporcionar una base para que el auditor del grupo concluya que el trabajo realizado y la evidencia de auditoría obtenida por el auditor del componente es suficiente para los fines de la auditoría del grupo. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se ha solicitado al auditor de un componente la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos identificados y comunicados por el auditor del grupo.

Evaluación del efecto sobre la opinión *de auditoría del grupo* (Ref: Apartado 52)

A156. La evaluación por el socio del encargo del grupo puede incluir una consideración de si las incorrecciones corregidas y no corregidas comunicadas por los auditores de los componentes indican la existencia de un problema sistémico (por ejemplo, en relación con transacciones sujetas a políticas contables comunes o a controles comunes) que pueden afectar a otros componentes.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 53)

A efectos de lo dispuesto en este epígrafe, véase nota aclaratoria al apartado 53 de esta Norma.

A157. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, como tales, sean responsables de sus hallazgos o conclusiones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

[89] NIA 220 (Revisada), apartado 32.

A158. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el auditor del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión" del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad[90]. En algunas circunstancias, puede que una referencia al auditor de un componente sea necesaria para explicar adecuadamente los motivos de la opinión modificada, por ejemplo, cuando el auditor del componente no ha podido realizar o finalizar el trabajo sobre la información financiera del componente que se le solicitó debido a circunstancias fuera del control de la dirección del componente.

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 54-56)

A159. La auditoría de un grupo puede ser compleja debido al número y naturaleza de las entidades y unidades de negocio que forman el grupo. Además, como se explica en el apartado A7, el auditor del grupo puede determinar que ciertas entidades o unidades de negocio se pueden considerar conjuntamente como un componente a efectos de la planificación y realización de la auditoría del grupo. En consecuencia, discutir con la dirección del grupo una descripción general del alcance y momento de realización planificados puede facilitar la coordinación del trabajo realizado en los componentes, incluido cuando participan auditores de componentes, y la identificación de la dirección de los componentes (véase el apartado A24).

A160. La NIA 240[91] contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad.

A161. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes de abandono de activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

A162. La dirección del grupo puede informar al auditor del grupo del incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en entidades o en unidades de negocio dentro del grupo. El apartado A87 proporciona orientaciones para el socio del encargo del grupo en estas circunstancias.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref: Apartado 57)

A163. Las cuestiones que el auditor del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado su atención y que el auditor del grupo juzga significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con los responsables del gobierno del grupo puede tener lugar en distintos momentos durante la realización de la

[90] NIA 705 (Revisada), apartados 20 y 24.
[91] NIA 240, apartados 41-43.

auditoría del grupo. Por ejemplo, la cuestión a la que hace referencia el apartado 57(a) puede comunicarse después de que el auditor del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, la cuestión a la que se refiere el apartado 57(b) puede comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hacen referencia los apartados 57(c)-(d) pueden comunicarse cuando ocurren.

A164. La NIA 260 (Revisada)[92] requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y momento de realización planificados de la auditoría. En el caso de la auditoría de un grupo, esta comunicación ayuda a los responsables del gobierno del grupo a comprender la determinación por el auditor del grupo de aquellos componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, incluido si determinadas entidades o unidades de negocio del grupo se considerarán conjuntamente como un componente, y la participación planificada de los auditores de componentes. Esta comunicación facilita también un conocimiento mutuo y discusión acerca del grupo y su entorno (véase el apartado 30) y, en su caso, de las áreas en las que los responsables del gobierno del grupo pueden solicitar al auditor del grupo que aplique procedimientos adicionales.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno (Ref: Apartado 58)

A165. El auditor del grupo es responsable de determinar si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, una o más deficiencias de control identificadas, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas[93]. El auditor del grupo puede solicitar información al auditor del componente acerca de si una deficiencia de control identificada o una combinación de deficiencias en el componente constituyen una deficiencia significativa en el control interno.

Documentación (Ref: Apartado 59)

A166. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de la NIA 230 en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. En el Anexo de la NIA 230 se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

A167. La documentación de la auditoría del grupo sustenta la evaluación del auditor del grupo de conformidad con el apartado 51 de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. Véase también el apartado A154.

A168. La documentación de la auditoría del grupo comprende:

- la documentación en el archivo del auditor del grupo y
- la documentación separada en los respectivos archivos de los auditores de los componentes relativa al trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo (es decir, documentación de auditoría del auditor de un componente).

A169. La compilación final y conservación de la documentación de auditoría de la auditoría de un grupo está sujeta a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo de conformidad con la NIGC 1[94]. El auditor del grupo puede proporcionar instrucciones específicas a los auditores de los componentes relativas a la compilación y

[92] NIA 260 (Revisada), apartado 15.
[93] NIA 265, apartado 8.
[94] NIGC 1, apartados 31(f) y A83-A85.

conservación de la documentación del trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo.

Base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo (Ref: Apartado 59(b))

A170. La base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo se puede documentar de varios modos, incluido, por ejemplo, documentación relacionada con el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 22, 33 y 57(a) de esta NIA.

Base para la determinación por el auditor del grupo de la competencia y capacidad de los auditores de los componentes (Ref: Apartado 59(d))

A171. La NIGC 1[95] proporciona orientaciones sobre cuestiones que pueden tratar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden describir o proporcionar orientaciones acerca del modo de documentar la determinación de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes. Por ejemplo, la confirmación obtenida del auditor de un componente de conformidad con el apartado 24 puede incluir información sobre su experiencia en sectores relevantes. El auditor del grupo también puede solicitar confirmación de que el auditor del componente dispone de tiempo suficiente para aplicar los procedimientos de auditoría asignados.

Documentación de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (Ref: Apartado 59(f))

A efectos de lo dispuesto en los apartados A172 y A178 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 59(f) de esta Norma.

A172. Como se describe en el apartado A75, en el caso de una auditoría de un grupo, el auditor del grupo adaptará el enfoque de la dirección, supervisión y revisión, sobre la base de los hechos y circunstancias del encargo, e incluirá, por lo general, una combinación de las políticas o procedimientos y respuestas específicas de la firma de auditoría para la auditoría del grupo. Dichas políticas o procedimientos pueden también describir o proporcionar orientaciones en relación con la documentación de la dirección y supervisión del equipo del encargo por el auditor del grupo y con la revisión de su trabajo.

A173. La NIA 300[96] requiere que el auditor desarrolle un plan de auditoría que incluya una descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. Cuando participan auditores de componentes, la extensión de esas descripciones a menudo variará según el componente, puesto que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, se pueden ver influenciados por las cuestiones descritas en el apartado A51.

A174. La documentación del auditor del grupo sobre la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, puede incluir, por ejemplo:

- Las comunicaciones requeridas con los auditores de componentes, incluidas las instrucciones emitidas y otras confirmaciones requeridas por esta NIA.

---

[95] NIGC 1, apartado A96.

[96] NIA 300, apartado 9.

- El fundamento de la selección de visitas a las ubicaciones de los auditores de componentes, los asistentes a las reuniones y la naturaleza de las cuestiones discutidas.
- Cuestiones discutidas en reuniones con auditores de componentes o con la dirección de los componentes.
- El fundamento de la determinación por el auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor de un componente seleccionada para revisión.
- Cambios en la naturaleza y extensión planificadas de la participación en el trabajo de los auditores de componentes y los motivos de los cambios (por ejemplo, la asignación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia en áreas de auditoría que son más complejas o subjetivas de lo que se esperaba inicialmente).

A175. El apartado 47 requiere que el auditor del grupo determine si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de esa revisión. Los apartados A148-A149 proporcionan orientaciones al auditor del grupo para realizar esta determinación.

A176. Por lo general, no es necesario duplicar la documentación de auditoría del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo. No obstante, el auditor del grupo puede decidir resumir, duplicar o conservar copias de determinada documentación del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo para complementar la descripción de una determinada cuestión en las comunicaciones del auditor de un componente, incluidas las cuestiones que esta NIA requiere que se comuniquen. Algunos ejemplos de dicha documentación del auditor de un componente pueden incluir:

- una relación o un resumen de los juicios significativos aplicados por el auditor del componente, y de las conclusiones al respecto, que son relevantes para la auditoría del grupo;
- cuestiones que posiblemente se deban comunicar a los responsables del gobierno del grupo; o
- cuestiones que posiblemente se determine que son cuestiones clave de la auditoría a comunicar en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A177. Cuando lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias, es posible que determinada documentación del auditor de un componente se deba incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo, por ejemplo, para responder a la solicitud de una autoridad reguladora de revisar documentación relativa a trabajo realizado por un auditor de un componente.

A178. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría de conformidad con su sistema de gestión de la calidad, o los recursos proporcionados por la firma de auditoría o por una red, pueden ayudar al auditor del grupo a documentar la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. Por ejemplo, se puede utilizar una herramienta electrónica de auditoría para facilitar las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes. La herramienta electrónica de auditoría también se puede utilizar para documentar la auditoría, incluido proporcionar información sobre el revisor o los revisores y la fecha o las fechas y extensión de su revisión.

Consideraciones adicionales cuando está restringido el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente (Ref: Apartado 59)

A179. La documentación de auditoría en una auditoría de un grupo puede suponer complejidades o dificultades adicionales en algunas circunstancias. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias restringen al auditor de un componente la puesta a disposición de documentación fuera de su jurisdicción, o el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor de un componente se ve restringida por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades.

A180. El auditor del grupo puede ser capaz de superar esas restricciones, por ejemplo:

- visitando al auditor del componente en su centro de trabajo o reuniéndose con él en una ubicación distinta a la de su centro de trabajo, con el fin de revisar su documentación;
- revisando la documentación de auditoría relevante de modo remoto mediante el uso de tecnología cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias;
- solicitando al auditor del componente que prepare y proporcione un memorando que trate la información relevante y manteniendo discusiones con él para discutir el contenido del memorando, de ser necesario; o
- discutiendo con el auditor del componente los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que ha llegado el auditor del componente.

Es una cuestión de juicio profesional decidir si una o más de las actuaciones descritas más arriba pueden ser suficientes para superar las restricciones dependiendo de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo.

A181. Cuando el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente está restringido, la documentación de auditoría del auditor del grupo debe, no obstante, cumplir los requerimientos de las NIA, incluidos los que se refieren a la documentación de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo. Las orientaciones contenidas en los apartados A148-A149 pueden ser útiles para determinar la extensión de la revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente por el auditor del grupo en estas circunstancias. Los apartados A176 y A177 proporcionan ejemplos de circunstancias en las que determinada documentación de auditoría del auditor de un componente se puede incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo.

A182. Si el auditor del grupo no puede superar las restricciones de acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente, es posible que tenga que considerar si existe una limitación al alcance que haga necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros del grupo. Véase el apartado A45.

Anexo 1

(Ref: Apartado A42)

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo un modelo de informe. Sin embargo, este modelo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el modelo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado modelo deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo de un informe de auditoría emitido cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo	Ejemplo de un informe de auditoría emitido cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera, que refleja unos activos totales de 60 millones de unidades monetarias) porque el auditor del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente. • El auditor del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante, que no es una entidad de interés público, de conformidad con un marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante, que no es una entidad de interés público de conformidad con las NOFCAC (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (o de puesta en equivalencia) (reconocido por 15 millones de unidades monetarias en el balance consolidado, que refleja unos activos totales de 60 millones de unidades monetarias) porque el auditor del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente. • El auditor del grupo ha leído las cuentas anuales auditadas del componente a 31 de

• A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado[1]. • El Código de ética del IESBA incluye todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[2] y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente. • A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre las cuentas anuales del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado[1]. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y determina que no ha de comunicar otros riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado y la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas también afecta a la otra información. • El Grupo no está obligado y no presenta el estado de información no financiera ni información sobre sostenibilidad consolidada. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los administradores de la sociedad dominante responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

	• Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[3]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de unidades monetarias se incluye en el estado del

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][2]:

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. (la Sociedad dominante) y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC, S.A. en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de euros en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ de 1 millón de euros se incluye en la cuenta de resultados consolidada

resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con estos importes. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.	para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC, S.A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas

Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)[4] – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información].*	en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: informe de gestión consolidado** La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20X1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento del Grupo obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello. Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la limitación al alcance descrita en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Como se describe en la sección *Fundamento de*

	la opinión con salvedades, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cuestión indicada en dicha sección. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión consolidado en relación con esta cuestión.
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[5] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[6] – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores de la Sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas[3]** Los administradores de la Sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error. En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la Sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los citados administradores tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada). Solamente los dos últimos párrafos que son aplicables en las auditorías de entidades cotizadas no se incluirían].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas** Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa

	reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales consolidadas. De acuerdo con el apartado 41(b) de la NIA-ES 700 (Revisada)[4] el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo. Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, 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 las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno. • Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo. • Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad

	de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores de la Sociedad dominante. • Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores de la Sociedad dominante, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento. • Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel. • Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del Grupo como base para la formación de una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado para los fines de la auditoría del Grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría. Nos comunicamos con los administradores de

	la Sociedad dominante en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría. Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la Sociedad dominante, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos. Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** **Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga** Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición. En este sentido, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la citada disposición.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

[1] Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).	[1] Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada).
[2] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*	
[3] 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*.	
	[2] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[4] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*	
[5] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[3] El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.
[6] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*	[4] NIA-ES 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

Anexo 2

(Ref: Apartado A85)

Conocimiento del sistema de control interno del grupo

1. Este Anexo proporciona ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)[1] se debe aplicar en relación con la auditoría de los estados financieros de un grupo. Los ejemplos pueden no ser aplicables a todos los encargos de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Entorno de control

2. El conocimiento por parte del auditor del grupo del entorno de control puede incluir aspectos como los siguientes:

   - La estructura de las funciones de gobierno y dirección en el grupo y las responsabilidades de supervisión de la dirección del grupo, incluidos los acuerdos para asignar autoridad y responsabilidad a la dirección de las entidades o unidades de negocio en el grupo.
   - El modo en que se estructura y organiza la supervisión del sistema de control interno del grupo por los responsables del gobierno del grupo.
   - El modo en que las normas de ética y de comportamiento son comunicadas y reforzadas en la práctica en el grupo (por ejemplo, a través de programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude).
   - La congruencia de las políticas y procedimientos en el grupo, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.

El proceso de valoración del riesgo por el grupo

3. El conocimiento del auditor del grupo de la valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo puede cubrir aspectos como el proceso de la dirección del grupo para la valoración del riesgo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir un conocimiento del nivel de sofisticación del proceso del grupo para la valoración del riesgo y la participación de las entidades y unidades de negocio en este proceso.

El proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno

4. El conocimiento por el auditor del grupo del proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno puede cubrir cuestiones como el seguimiento de controles, incluido el modo en que se realiza el seguimiento de los controles en el grupo y, en su caso, las actividades de la función de auditoría interna en el grupo, incluidas su naturaleza, sus responsabilidades y actividades en relación con el seguimiento de controles en las entidades o unidades de negocio del grupo. La NIA 610 (Revisada 2013)[2] requiere que el auditor evalúe en qué medida el estatus de la función de auditoría interna dentro de la organización y sus pertinentes políticas y procedimientos sustentan la objetividad de los

[1] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3.

[2] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15.

auditores internos, su grado de competencia y si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de la calidad.

El sistema de información y comunicación

5. El conocimiento por parte del auditor del grupo del sistema de información y comunicación del grupo puede incluir cuestiones como las siguientes:

   - El grado de centralización del entorno de TI del grupo y de presencia de aplicaciones y de procesos de TI en común y de una infraestructura de TI común.
   - El seguimiento por la dirección del grupo de las operaciones y de los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio del grupo, incluidos los procedimientos de información periódica, que permiten a la dirección del grupo hacer el seguimiento de los resultados por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
   - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo a nivel de grupo.
   - Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y de evaluación de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de las entidades o unidades de negocio del grupo.

Proceso de consolidación

6. El conocimiento por parte del auditor del grupo del proceso de consolidación puede incluir cuestiones como las siguientes:

   Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

   - El grado de conocimiento del marco de información financiera aplicable por parte de la dirección de las entidades o unidades de negocio del grupo.
   - El proceso para identificar y contabilizar las entidades o las unidades de negocio del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
   - El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
   - El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
   - Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de estas con respecto a las del ejercicio anterior y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o revisadas en el marco de información financiera aplicable.
   - Los procedimientos para el tratamiento de las entidades o de las unidades de negocio del grupo cuyas fechas de cierre de ejercicio difieran de la fecha de cierre del grupo.

   Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

   - El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener un conocimiento de las políticas contables utilizadas por las entidades o unidades de negocio del grupo y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican

las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, sobre la base del marco de información financiera aplicable, que utilizan las entidades o unidades de negocio del grupo para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.

- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que las entidades o unidades de negocio del grupo proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo situadas en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modo en que se organiza el entorno de TI para la consolidación y las políticas que definen los flujos de información en el proceso de consolidación, incluidas las aplicaciones de TI involucradas.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Cuestiones relativas a los ajustes y las reclasificaciones de consolidación:

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- El fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, la naturaleza y el tamaño de las transacciones entre entidades o unidades de negocio del grupo.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido las entidades o unidades de negocio del grupo (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

Actividades de control

7. El conocimiento por parte del auditor del grupo del componente de actividades de control puede incluir cuestiones como las siguientes:

- La existencia de controles de procesamiento de la información y de controles generales de TI comunes en todo o parte del grupo.
- El grado de uniformidad del diseño de los controles en todo o parte del grupo que tratan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo.
- El grado en que los controles diseñados de modo uniforme se han implementado de manera congruente en todo o parte del grupo.

Anexo 3

(Ref: Apartado A110)

Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidas a fraude o error, incluido con respecto al proceso de consolidación. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser el mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos. Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 2.

Factor de riesgo inherente	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo:**
Complejidad	• Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de una entidad o unidades de negocio del grupo. • Aplicación por las entidades o unidades de negocio del grupo de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo. • Mediciones contables o información a revelar que implican la utilización por las entidades o unidades de negocio del grupo de procesos complejos, tales como la contabilización de instrumentos financieros complejos. • Las operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio del grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de regulación.
Subjetividad	• Juicios sobre cuáles son las entidades o unidades de negocio del grupo cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación. • Juicios en relación con la correcta aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable por las entidades o unidades de negocio del grupo.
Cambio	• Adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
Incertidumbre	• Entidades o unidades de negocio del grupo que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestas a

	factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente	• Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas. • Entidades o unidades de negocio del grupo con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones. • Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados. • Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales. • Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores. • Transferencias de efectivo importantes o inusuales dentro del grupo, en especial a entidades o a unidades de negocio recientemente incorporadas que operan en ubicaciones con un riesgo de fraude significativo.

Algunos indicadores de que el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por el grupo o el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno no son adecuados en las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y la complejidad del grupo, y de que no proporcionan un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema de control interno del grupo, incluyen:

- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo inexistentes o ineficaces, incluida una información inadecuada de la dirección del grupo sobre el seguimiento de las operaciones y los resultados financieros de las entidades o de las unidades de negocio del grupo.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA 2013)
UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS
NIA-ES 610 (REVISADA 2013)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: Glosario pie 5, NIA 220 pie 5, NIA 240 pie 17, NIA 315 pie 38, NIA 315 Anexo 3 pie 1, NIA 315 Anexo 4 pie 1)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)	6-10
La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría	11
Fecha de entrada en vigor	12
Objetivos	13
Definiciones	14
Requerimientos	
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	15-20
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	21-25
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	26-32
Utilización de la ayuda directa de los auditores internos	33-35
Documentación	36-37
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de la función de auditoría interna	A1-A4
Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	A5-A23
Utilización del trabajo de la función de auditoría interna	A24-A30
Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización	A31-A39

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos …… A40-A41

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

En relación con lo previsto en esta NIA sobre la posibilidad "de utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo", debe tenerse en cuenta que dicha opción no resulta aplicable en España de conformidad con lo establecido en la LAC y su normativa de desarrollo respecto de la definición de "equipo de encargo" (artículo 3.11 de la LAC) y del régimen de independencia regulado a estos efectos en los artículos 14, 16.1.a.1º y 19.1.b) de la LAC y su normativa de desarrollo.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos. Esto incluye (a) la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría y (b) la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

   Lo dispuesto en el apartado 1 (b) anterior no resulta de aplicación en España de acuerdo con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

2. Esta NIA no es aplicable si la entidad no dispone de una función de auditoría interna. (Ref: Apartado A1-A4, NIA 200 pie 28, NIA 230 pie 11)

3. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, los requerimientos de esta NIA relativos a la utilización del trabajo de dicha función no son aplicables si:

   (a) las responsabilidades y actividades de dicha función no son relevantes para la auditoría; o

   (b) sobre la base del conocimiento preliminar de la función obtenido por el auditor como resultado de los procedimientos aplicados según la NIA 315 (Revisada 2019)[1] el auditor externo no tiene previsto utilizar el trabajo de la función para la obtención de evidencia de auditoría.

   Esta NIA no requiere que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo, o para reducir su extensión; el establecimiento de la estrategia global de auditoría sigue siendo decisión del auditor externo.

4. Además, los requerimientos de esta NIA relativos a la ayuda directa no son aplicables si el auditor externo no tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos.

   Véase la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

5. Es posible que, en algunas jurisdicciones, exista una prohibición o algún tipo de restricción, legal o reglamentaria, para la utilización del trabajo de la función de auditoría interna o de la ayuda directa de los auditores internos. La NIA no invalida las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la auditoría de estados financieros[2]. Por lo tanto, estas prohibiciones o restricciones no impiden que el auditor cumpla con las NIA. (Ref: Apartado A31)

   Véase la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

---

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

2 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A60.

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

6. Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de sus estructuras de control interno y de gobierno. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus en la organización, incluidas su autoridad y su rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

7. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada 2019)[3] explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.

8. Dependiendo de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente su objetividad y grado de competencia, así como si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, es posible que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de un modo constructivo y complementario. Esta NIA trata de las responsabilidades del auditor externo cuando, sobre la base del conocimiento preliminar de la función de auditoría interna obtenido como resultado de los procedimientos aplicados bajo la NIA 315 (Revisada 2019), tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte de la evidencia de auditoría obtenida[4]. La utilización de dicho trabajo modifica la naturaleza o momento de realización, o reduce la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo.

9. Adicionalmente, esta NIA también trata las responsabilidades del auditor externo cuando éste tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

Véase la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

10. En una entidad puede haber personas que realicen procedimientos similares a los que realiza una función de auditoría interna. Sin embargo, salvo que sean realizados por una función objetiva y competente que aplique un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de calidad, dichos procedimientos se consideran controles internos y la obtención de evidencia en relación con la eficacia de dichos controles formará parte de la respuesta del auditor a los riesgos valorados de conformidad con la NIA 330[5]. (Ref: Pie 12)

La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría

11. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el encargo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos. Aunque puedan aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor

[3] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 24(a)(ii) y Anexo 4.
[4] Véanse los apartados 15-25.
[5] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

externo, ni la función de auditoría interna ni los auditores internos son independientes de la entidad tal y como requiere la NIA 200[6] al auditor externo en la auditoría de estados financieros. En consecuencia, esta NIA define las condiciones necesarias para que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de los auditores internos. También define el trabajo necesario para obtener evidencia suficiente y adecuada de que el trabajo de la función de auditoría interna, o los auditores internos al prestar la ayuda directa, son adecuados para los fines de la auditoría. Los requerimientos tienen como finalidad proporcionar un marco para los juicios del auditor externo en relación con la utilización del trabajo de los auditores internos con el fin de prevenir la excesiva o indebida utilización de dicho trabajo.

Véase la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

Fecha de entrada en vigor

12. *(Apartado suprimido).*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

13. Cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna y el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él, o para reducir su extensión, o utilizar la ayuda directa de los auditores internos, los objetivos del auditor externo son:

(a) determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, y, en caso afirmativo, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización;

y una vez determinada esta cuestión:

(b) en caso de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría; y

(c) en caso de utilizar la ayuda directa de los auditores internos, supervisar y revisar su trabajo.

Véase la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

Definiciones

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

[6] NIA 200, apartado 14.

(a) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno. (Ref: Apartados A1-A4)

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

Lo dispuesto en el apartado 14 (b) anterior no resulta aplicable en España, de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

Requerimientos

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

15. El auditor externo determinará si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría, evaluando lo siguiente: (Ref: Pie 4 y 14, NIA 220 pie 36, NIA 600 Anexo 2 pie 2),

    (a) el grado en que el estatus en la organización, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; (Ref: Apartados A5-A9)

    (b) el grado de competencia de la función de auditoría interna; y (Ref: Apartados A5-A9)

    (c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad. (Ref: Apartados A10-A11)

16. El auditor externo no utilizará el trabajo de la función de auditoría interna si determina que:

    (a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes no sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;

    (b) la función carece de suficiente competencia; o

    (c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo un control de calidad. (Ref: Apartados A12-A14)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

17. Como base para determinar las áreas y la extensión en las que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo considerará la naturaleza y el alcance del trabajo que ha sido realizado o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna, así como su relevancia para su estrategia global de auditoría y su plan de auditoría. (Ref: Apartados A15-A17)

18. El auditor externo realizará todos los juicios significativos del encargo de auditoría y, con la finalidad de evitar la utilización indebida del trabajo de la función de auditoría interna, planificará una menor utilización del trabajo de la función y la realización directa de una mayor parte del trabajo: (Ref: Apartados A15-A17, pie 8)

    (a) cuanto más juicio se necesite aplicar en:

        (i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y

(ii) la evaluación de la evidencia obtenida; (Ref: Apartados A18-A19)

(b) cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta especialmente los riesgos identificados como significativos; (Ref: Apartados A20-A22)

(c) cuanto menor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustenten la objetividad de los auditores internos; y

(d) cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna.

19. El auditor externo también evaluará si, en conjunto, al utilizar el trabajo de la función de auditoría interna con la extensión planificada estaría aún suficientemente involucrado en la auditoría, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada. (Ref: Apartados A15-A22)

20. El auditor externo, al comunicar a los responsables del gobierno de la entidad la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[7], informará sobre el modo en que ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. (Ref: Apartado A23, NIA 260 pie 11)

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: NIA 220 pie 24)

21. Si el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, discutirá con dicha función, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, la utilización prevista de su trabajo. (Ref: Apartados A24-A26)

22. El auditor externo leerá los informes de la función relativos al trabajo que tiene previsto utilizar con la finalidad de obtener conocimiento sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por dicha función de auditoría interna, así como de los correspondientes hallazgos.

23. El auditor externo aplicará procedimientos de auditoría suficientes al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar, con la finalidad de determinar si son adecuados a los propósitos de la auditoría, incluida la evaluación de si:

(a) el trabajo de la función de auditoría interna se ha planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente;

(b) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita a la función de auditoría interna alcanzar conclusiones razonables; y

(c) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes preparados por la función de auditoría interna son congruentes con los resultados de los trabajos realizados. (Ref: Apartados A27-A30)

24. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría del auditor externo responderán a su evaluación de:

(a) el grado de juicio aplicado;

(b) el riesgo valorado de incorrección material;

(c) el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; y

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* apartado 15.

(d) el grado de competencia de la función[8] (Ref: Apartados A27-A29)

e incluirá la reejecución de parte del trabajo. (Ref: Apartado A30)

25. El auditor externo evaluará también si sus conclusiones relativas a la función de auditoría interna descritas en el apartado 15 de esta NIA y la determinación de la naturaleza y extensión de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría a la que se refieren los apartados 18-19 de esta NIA siguen siendo adecuadas.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Lo previsto en este epígrafe **"Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización"** (párrafos 26 a 32), no resulta de aplicación en España, de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría

26. Es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En ese caso, los apartados 27-35 y 37 no son aplicables. (Ref: Apartado A31, pie 15)

27. Si no está prohibida por una disposición legal o reglamentaria la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, y el auditor externo planifica emplear esta ayuda directa en la auditoría, evaluará la existencia y significatividad de las amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. La evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos incluirá indagar ante los auditores internos sobre los intereses y las relaciones que puedan originar una amenaza a su objetividad. (Ref: Apartados A32-A34)

28. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de un auditor interno si:

(a) existen amenazas significativas a la objetividad del auditor interno; o

(b) el auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto. (Ref: Apartados A32-A34)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa

29. Al determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección, supervisión y revisión que sean adecuadas a las circunstancias, el auditor externo tendrá en cuenta:

(a) el grado de juicio aplicado en:

(i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y

(ii) la evaluación de la evidencia obtenida;

(b) el riesgo valorado de incorrección material; y

[8] Véase apartado 18.

(c) la evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. (Ref: Apartados A35-A39)

30. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de los auditores internos para la aplicación de procedimientos que:

(a) impliquen la realización de juicios significativos en la auditoría; (Ref: Apartado A19)

(b) estén relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando el juicio requerido para la realización de los correspondientes procedimientos de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no sea limitado o poco importante; (Ref: Apartado A38)

(c) estén relacionados con un trabajo en el que hayan participado los auditores internos y que haya sido, o vaya a ser, comunicado por la función de auditoría interna a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad; o

(d) estén relacionados con decisiones que el auditor externo ha de tomar de conformidad con esta NIA relativas a la función de auditoría interna y la utilización de su trabajo o de su ayuda directa. (Ref: Apartados A35-A39)

31. Después de evaluar adecuadamente si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría y, en su caso, la extensión de la mencionada ayuda, el auditor externo, en su comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[9], informará sobre la naturaleza y extensión de la utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos con la finalidad de poder concluir por ambas partes que dicha utilización no es excesiva en las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A39, NIA 260 pie 11)

32. El auditor externo evaluará si, en conjunto, al utilizar la ayuda directa de los auditores internos con la extensión prevista, conjuntamente con la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna, su propia participación en la auditoría sería suficiente, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos

Lo previsto en este epígrafe **"Utilización de la ayuda directa de los auditores internos"** (párrafos 33 a 35), no resulta de aplicación en España, de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

33. Previamente a la utilización de la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría, el auditor externo:

(a) Obtendrá un acuerdo escrito de un representante autorizado de la entidad relativo a que se permitirá a los auditores internos seguir las instrucciones del auditor externo y a que la entidad no intervendrá en el trabajo que el auditor interno realice para el auditor externo; y

(b) Obtendrá un acuerdo escrito de los auditores internos relativo a que mantendrán la confidencialidad de cuestiones específicas siguiendo las instrucciones del auditor externo y a que le informarán de cualquier amenaza a su objetividad.

[9] NIA 260 (Revisada), apartado 15.

34. El auditor externo dirigirá, supervisará y revisará el trabajo realizado por los auditores internos para el encargo de conformidad con la NIA 220 (Revisada)[10]. Para ello:

    (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión tendrán en cuenta que los auditores internos no son independientes de la entidad y responderán al resultado de la evaluación de los factores mencionados en el apartado 29 de esta NIA; y

    (b) los procedimientos de revisión incluirán la comprobación por el auditor externo de la evidencia de auditoría subyacente en parte del trabajo realizado por los auditores internos.

    La dirección, supervisión y revisión por el auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos serán suficientes para que el auditor externo determine de que los auditores internos han obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar las conclusiones basadas en ese trabajo. (Ref: Apartados A40-A41)

35. Al dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado por los auditores internos, el auditor externo se mantendrá atento a la existencia de indicios que impliquen que las evaluaciones descritas en el apartado 27 hayan dejado de ser adecuadas.

Documentación

36. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna incluirá en la documentación de auditoría:

    (a) la evaluación de:

        (i) si el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;

        (ii) el grado de competencia de la función; y

        (iii) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.

    (b) la naturaleza y extensión del trabajo utilizado y el fundamento de esa decisión; y

    (c) los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo para evaluar la adecuación del trabajo utilizado.

37. Si el auditor externo utiliza la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría, incluirá en la documentación de auditoría:

    (a) la evaluación de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos y el grado de competencia de los auditores internos que han prestado dicha ayuda;

    (b) el fundamento de la decisión relativa a la naturaleza y extensión del trabajo realizado por los auditores internos;

    (c) la identificación de las personas que revisaron el trabajo realizado y la fecha y extensión de dicha revisión de conformidad con la NIA 230[11];

    (d) los acuerdos escritos obtenidos de un representante autorizado de la entidad y de los auditores internos según lo indicado en el apartado 33 de esta NIA; y

---

[10] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros.*

[11] NIA 230, *Documentación de auditoría.*

(e) los papeles de trabajo preparados por los auditores internos que prestaron la ayuda directa en el encargo de auditoría.

La opción de utilizar ayuda directa de los auditores internos en la auditoría no resulta de aplicación en España de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 2, 14(a))

A1. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento cuyo fin es la evaluación y la mejora de la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno como los siguientes:

Actividades relativas al gobierno de la entidad

- La función de auditoría interna puede valorar el proceso de gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.

Actividades relativas a la gestión del riesgo

- La función de auditoría interna puede ayudar a la entidad identificando y evaluando las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la gestión del riesgo y de los sistemas de control interno (incluida la eficacia del proceso de información financiera).
- La función de auditoría interna puede aplicar procedimientos para ayudar a la entidad a detectar fraudes.

Actividades relativas al control interno

- Evaluación del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de evaluar su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles. Al hacerlo, la función de auditoría interna proporciona un grado de seguridad en relación con el control. Por ejemplo, la función de auditoría interna puede planificar y aplicar pruebas u otros procedimientos para proporcionar un grado de seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño, implementación y eficacia operativa del control interno, incluidos los controles que son relevantes para la auditoría.
- Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, reconocer, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.

- Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.
- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

A2. Es posible que en la entidad otras funciones con otras denominaciones realicen actividades similares a las que realiza la función de auditoría interna. Algunas o todas las actividades de la función de auditoría interna pueden ser externalizadas a una organización de servicios externa. Ni la denominación de la función, ni el hecho de que se realice por la entidad o por una organización de servicios externa determinan por sí solos que el auditor externo pueda o no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. Por el contrario, los aspectos relevantes son la naturaleza de las actividades; el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos, la competencia y el enfoque sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna. Las referencias en esta NIA al trabajo de la función de auditoría interna incluyen las actividades relevantes de otras funciones o de organizaciones de servicios externas que tienen esas mismas características.

A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen controles que puedan ser probados de conformidad con la NIA 330[12]. Por este motivo, los controles de seguimiento realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.

A4. Si bien los objetivos de la función de auditoría interna de la entidad y los del auditor externo difieren, la función puede aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo en una auditoría de estados financieros. En este caso, el auditor externo puede hacer uso de la función para los fines de la auditoría de una o varias de las siguientes maneras:

- para obtener información relevante para las valoraciones de los riesgos de incorrección material debidas a error o fraude efectuadas por el auditor externo. A este respecto, la NIA 315 (Revisada 2019)[13] requiere que el auditor externo obtenga conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, de su estatus en la organización y de las actividades realizadas o que está previsto que se realicen, así como que lleve a cabo indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna (si la entidad dispone de esa función); o
- salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, una vez realizada una evaluación adecuada, el auditor externo puede decidir utilizar trabajo que ha sido realizado por la función de auditoría interna

[12] Véase apartado 10.
[13] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a).

durante el periodo, sustituyendo parcialmente la evidencia de auditoría que deba obtenerse directamente por el auditor externo[14].

Adicionalmente, salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, el auditor externo puede utilizar auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo (denominado "ayuda directa" en esta NIA)[15].

Véase la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

Objetividad y competencia (Ref: Apartados 15(a)-(b))

A5. El auditor externo aplica su juicio profesional para determinar si el trabajo de la función de auditoría interna se puede utilizar para los fines de la auditoría, así como la naturaleza y la extensión con la que se puede utilizar dicho trabajo teniendo en cuenta las circunstancias.

A6. El grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan su objetividad, así como el grado de competencia de la función son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, así como, en su caso, la naturaleza y extensión de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias.

A7. La objetividad se refiere a la capacidad de realizar dichas tareas sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Entre los factores que pueden afectar a la evaluación del auditor están los siguientes: (Ref: Pie 26)

- Si el estatus de la función de auditoría interna en la organización, incluida su autoridad y su responsabilidad de rendición de cuentas, sustentan la capacidad de dicha función de estar libre de sesgos, de conflictos de interés o de la influencia indebida de terceros que invaliden los juicios profesionales. Por ejemplo, si la función de auditoría interna informa a los responsables del gobierno de la entidad o a un directivo con suficiente autoridad o, en caso de que la función informe a la dirección, si tiene contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la función de auditoría interna está libre de responsabilidades que originan conflictos; por ejemplo, si tiene alguna obligación de gestión u operativa o responsabilidades que sean ajenas a la función de auditoría interna.
- Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan las decisiones de contratación relacionadas con la función de auditoría interna; por ejemplo, determinan si la política de remuneraciones es adecuada.
- Si existe alguna restricción o limitación impuesta a la función de auditoría interna por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad; por ejemplo, para comunicar sus hallazgos al auditor externo.

[14] Véanse los apartados 15-25.
[15] Véanse los apartados 26-35.

- Si los auditores internos pertenecen a los organismos profesionales relevantes y si esa pertenencia les obliga a cumplir normas profesionales relativas a la objetividad, o si sus políticas internas alcanzan los mismos objetivos.

A8. La competencia de la función de auditoría interna se refiere a la adquisición y el mantenimiento del conocimiento y las cualificaciones de la función en su conjunto al nivel necesario para que las tareas asignadas puedan ser realizadas de manera diligente y de conformidad con las normas profesionales aplicables. Entre los factores que pueden influir en la evaluación del auditor externo están los siguientes:

- Si la función de auditoría interna cuenta con los recursos necesarios y adecuados en relación con el tamaño de la entidad y la naturaleza de sus operaciones.
- Si se han establecido políticas de contratación, de formación práctica y de asignación de auditores internos a los encargos de auditoría interna.
- Si los auditores internos tienen formación técnica y competencia adecuada en auditoría. Entre los criterios relevantes que el auditor externo puede tener en cuenta al realizar la evaluación pueden incluirse, por ejemplo, si los auditores internos tienen la cualificación profesional y experiencia necesarias.
- Si los auditores internos tienen el conocimiento requerido relativo a la información financiera de la entidad y al marco de información financiera aplicable y si la función de auditoría interna posee las cualificaciones necesarias (por ejemplo, conocimiento sectorial específico) para realizar trabajo relativo a los estados financieros de la entidad.
- Si los auditores internos son miembros de los organismos profesionales relevantes y si dicha circunstancia les obliga a cumplir las correspondientes normas profesionales, incluidos los requerimientos de formación profesional continuada.

A9. La objetividad y la competencia pueden entenderse en términos de continuidad. Cuanto mayor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos y cuanto mayor sea el grado de competencia de la función, será más probable que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna y mayor será el número de áreas en las que podrá hacerlo. No obstante, un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos relevantes que sustenten de manera sólida la objetividad de los auditores internos no pueden compensar la insuficiente competencia de la función de auditoría interna. Del mismo modo, un alto grado de competencia de la función de auditoría interna no puede compensar un estatus en la organización y unas políticas y procedimientos que no sustenten adecuadamente la objetividad de los auditores internos.

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref: Apartado 15(c))

A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de otros controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.

A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:

- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de una entidad.
- Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, por ejemplo, políticas y procedimientos que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del encargo) o requerimientos de control de calidad en las normas establecidas por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

Circunstancias en las que no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 16)

A12. Es posible que la evaluación por el auditor de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos, del grado de competencia de la función de auditoría interna, así como la relativa a si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, indique que los riesgos para la calidad del trabajo de la función son demasiado significativos y, en consecuencia, que no es adecuado utilizar su trabajo como evidencia de auditoría.

A13. La consideración de los factores de los apartados A7, A8 y A11 de esta NIA, de manera individual y en conjunto, es importante debido a que un factor individual a menudo no es suficiente para concluir que el trabajo de la función de auditoría interna no puede utilizarse para los fines de la auditoría. Por ejemplo, el estatus de la función de auditoría interna en la organización es especialmente importante al evaluar las amenazas a la objetividad de los auditores internos. Si la función de auditoría interna informa a la dirección sería considerado una amenaza significativa a la objetividad de la función de auditoría interna, salvo si existieran otros factores tales como los que se describen en el apartado A7 de esta NIA que conjuntamente proporcionaran suficientes salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable.

A14. *(Apartado suprimido)*[16] [17].

> A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref: Apartados 17-19)

A15. Una vez que el auditor externo ha determinado que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna a efectos de la auditoría, un primer aspecto a considerar es si la naturaleza y el alcance planificados del trabajo que ha sido realizado o que se prevé

[16] *(Nota al pie suprimida).*
[17] *(Nota al pie suprimida).*

realizar, por la función de auditoría interna es relevante para la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría que el auditor externo haya establecido de conformidad con la NIA 300[18].

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
- Observaciones de recuentos de existencias.
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
- Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.

A17. La determinación por el auditor externo de la naturaleza y extensión planificadas de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna se verá influida por su evaluación del grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos y del grado de competencia de la función de auditoría interna según el apartado 18 de esta NIA. Adicionalmente, y a dichos efectos, el grado en que sea necesaria la aplicación de juicio en la planificación, realización y evaluación de dicho trabajo, así como el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones son datos a tener en cuenta por el auditor externo. Además, hay circunstancias en las cuales el auditor externo no puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría, como se describe en el apartado 16 de esta NIA.

Juicios en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de los resultados (Ref: Apartados 18(a), 19, 30(a))

A18. Cuanto más necesario sea aplicar juicio en la planificación y realización de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría, más procedimientos de auditoría necesitará aplicar el auditor externo directamente, de conformidad con el apartado 18 de esta NIA, debido a que utilizar únicamente el trabajo de la función de auditoría interna no le proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A19. Debido a que el auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, necesita formarse los juicios significativos del encargo de auditoría de conformidad con el apartado 18. Los juicios significativos incluyen los siguientes:

- valoración del riesgo de incorrección material;
- evaluación de la suficiencia de las pruebas realizadas;
- evaluación de la adecuación de la utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento;
- evaluación de las estimaciones contables significativas; y
- evaluación de la adecuación de la información a revelar en los estados financieros y de otras cuestiones que afectan al informe de auditoría.

[18] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*

Riesgo valorado de incorrección material (Ref: Apartados 18(b), 19)

A20. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En esas circunstancias, el auditor externo necesitará aplicar directamente más procedimientos de conformidad con el apartado 18 de esta NIA y, en consecuencia, hará una menor utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Asimismo, como se expone en la NIA 200[19] cuanto mayores sean los riesgos valorados de incorrección material, más convincente necesitará ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo y, en consecuencia, el auditor externo necesitará realizar directamente más trabajo.

A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019)[20], los riesgos significativos son riesgos cuya valoración se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

A22. La realización de procedimientos de conformidad con esta NIA puede llevar al auditor externo a volver a evaluar su valoración de los riesgos de incorrección material. En consecuencia, esto puede afectar a la determinación por el auditor externo de si utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para la auditoría y de si son necesarias consideraciones adicionales a la aplicación de esta NIA.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A23. De conformidad con la NIA 260 (Revisada)[21], se requiere que el auditor externo comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general de la planificación del alcance y del momento de realización de la auditoría. La utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna es parte integrante de la estrategia global de auditoría externa y, en consecuencia, es relevante para el conocimiento por los responsables del gobierno de la entidad del enfoque de auditoría propuesto.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Ref: Apartado 21)

A24. En la discusión con la función de auditoría interna de la planificación de la utilización de su trabajo, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, puede ser de utilidad tratar lo siguiente:

- El momento de realización de dicho trabajo.
- La naturaleza del trabajo realizado.
- La extensión de la cobertura de auditoría.

---

19 NIA 200, apartado A32.
20 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l).
21 NIA 260 (Revisada), apartado 15.

- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), y la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Los métodos propuestos de selección de elementos y de tamaño de las muestras.
- La documentación del trabajo realizado.
- Los procedimientos de revisión y de informes.

A25. La coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es eficaz cuando, por ejemplo:

- Las discusiones tienen lugar, a intervalos apropiados, a lo largo del periodo.
- El auditor externo informa a la función de auditoría interna de cuestiones significativas que puedan afectarle.
- Se advierte al auditor externo y se le proporciona acceso a los informes relevantes de la función de auditoría interna correspondientes y se le informa de cualquier cuestión significativa detectada por la función de auditoría interna cuando dichas cuestiones puedan afectar al trabajo del auditor externo de modo que pueda considerar la implicación de dichas cuestiones para el encargo de auditoría.

A26. La NIA 200[22] analiza la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, así como de que preste especial atención a información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a ser utilizados como evidencia de auditoría. De este modo, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades a los auditores internos de poner en conocimiento del auditor externo cuestiones que pueden afectar a su trabajo[23]. El auditor externo, entonces, puede tener en cuenta dicha información para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, si dicha información puede ser indicativa del aumento de un riesgo de incorrección material en los estados financieros o referirse a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor puede tenerlo en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240[24].

Procedimientos para determinar la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 23-24)

A27. Los procedimientos aplicados por el auditor externo al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar le proporcionan una base para evaluar la calidad en general del trabajo de la función y la objetividad con la que se ha realizado.

A28. Entre los procedimientos que puede aplicar el auditor externo para evaluar la calidad del trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna, además de la reejecución de conformidad con el apartado 24, se incluyen los siguientes:

- Realizar indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna.
- Observar los procedimientos aplicados por la función de auditoría interna.

---

22 NIA 200, apartados 15 y A21.

23 NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 4.

24 NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 4 en relación con la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

- Revisar el programa de trabajo de la función de auditoría interna y sus papeles de trabajo.

A29. Cuanto más juicio sea necesario aplicar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material, cuanto menos apoyo brinden el estatus en la organización y las relevantes políticas y procedimientos de la función de auditoría interna a la objetividad de los auditores internos, o cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna, más procedimientos de auditoría necesitará el auditor externo aplicar al conjunto del trabajo de la función para sustentar la decisión de utilizar el trabajo de la misma, con la finalidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar la opinión de auditoría.

Reejecución (Ref: Apartados 23-24)

A30. A efectos de esta NIA, la reejecución implica la realización independiente por parte del auditor de procedimientos para validar las conclusiones alcanzadas por la función de auditoría interna. Este objetivo se puede alcanzar mediante el examen de elementos que ya han sido examinados por la función de auditoría interna o, cuando no es posible, se puede alcanzar el mismo objetivo mediante el examen de un número suficiente de otros elementos similares que no fueron examinados por la función de auditoría interna. La reejecución proporciona evidencia más convincente referente a la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna que otros procedimientos que pueda aplicar el auditor externo descritos en el apartado A28. Aunque no es necesario que el auditor externo realice reejecuciones en cada área del trabajo de la función de auditoría interna que se utiliza, sí se requiere alguna reejecución del trabajo en su conjunto de la función de auditoría interna que haya planificado utilizar el auditor externo de conformidad con el apartado 24. Es más probable que el auditor externo centre la reejecución en las áreas en las que es mayor la necesidad de aplicación de juicio por la función de auditoría interna en la planificación, realización y evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría y en las áreas de mayor riesgo de incorrección material.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Lo previsto en este epígrafe, **"Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización"** (párrafos A31 a A39), no resulta de aplicación en España, de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref: Apartados 5, 26-28)

A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante en las circunstancias de una auditoría de un grupo que el auditor del grupo considere si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes[25].

A32. Tal y como se establece en el apartado A7 de esta NIA, la objetividad se refiere a la capacidad de realizar el trabajo propuesto sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de

[25] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes),* apartado 25(a).

terceros. Al evaluar la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de un auditor interno, los siguientes factores pueden ser relevantes:

- El grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos[26].
- Relaciones familiares o personales con una persona que trabaja, o es responsable del aspecto de la entidad al que se refiere el trabajo.
- Asociación con la división o departamento de la entidad a la que se refiere el trabajo.
- Intereses financieros significativos en la entidad distintos de la remuneración en condiciones congruentes con las que se aplican a otros empleados con un grado de antigüedad similar.

Documentación emitida por los organismos profesionales relevantes de auditores internos pueden proporcionar orientación adicional de utilidad

A33. También puede haber algunas circunstancias en las que la significatividad de las amenazas a la objetividad de un auditor interno sea tal que no existen salvaguardas que las puedan reducir a un nivel aceptable. Por ejemplo, debido a que la adecuación de las salvaguardas se ve influida por la significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría, los apartados 30 (a) y (b) prohíben la utilización de la ayuda directa de los auditores internos en procedimientos que implican la aplicación de juicios significativos en la auditoría o que están relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando la aplicación de juicio para la realización de los procedimientos de auditoría relevantes o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no es limitado. Este también sería el caso cuando el trabajo involucrado crea una amenaza de autorrevisión, motivo por el que se prohíbe que los auditores internos apliquen procedimientos en las circunstancias descritas en el apartado 30 (c) y (d).

A34. Al evaluar el grado de competencia de un auditor interno, pueden ser relevantes muchos de los factores del apartado A8 de esta NIA aplicados en el contexto de auditores internos individuales y del trabajo que se les pueda asignar.

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa (Ref. Apartados 29-31)

A35. Los apartados A15-A22 de esta NIA proporcionan orientaciones relevantes para determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos.

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar ante los auditores internos acerca de riesgos de fraude en la organización de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[27].
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240.

[26] Véase apartado A7.
[27] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a).

A37. Del mismo modo, puesto que de conformidad con la NIA 505[28] se requiere que el auditor externo mantenga el control de las solicitudes de confirmación externa y evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa, no sería apropiado asignar dichas responsabilidades a los auditores internos. No obstante, los auditores internos pueden colaborar en la recogida de la información necesaria para que el auditor externo resuelva las excepciones en las respuestas a las solicitudes de confirmación.

A38. El grado de juicio aplicado y el riesgo de incorrección material también son relevantes para determinar el trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa. Por ejemplo, en circunstancias en las que se valora como área de riesgo elevado la valoración de las cuentas a cobrar, el auditor externo podría asignar la comprobación de la exactitud de su antigüedad a un auditor interno que presta la ayuda directa. Sin embargo, puesto que la evaluación de la adecuación de la provisión basada en la clasificación por antigüedad implicaría una aplicación de juicio superior a "limitada", no sería apropiado asignar aquel procedimiento a un auditor interno que preste la ayuda directa.

A39. A pesar de la dirección, supervisión y revisión por el auditor externo, una utilización excesiva de la ayuda directa de los auditores internos puede afectar las percepciones relativas a la independencia del encargo de auditoría externa.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos (Ref: Apartado 34)

Lo previsto en este epígrafe, **"Utilización de la ayuda directa de los auditores internos"** (párrafos A40 a A41), no resulta de aplicación en España, de conformidad con lo indicado en la nota aclaratoria inicial de esta Norma.

A40. Debido a que los integrantes de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad como se le exige al auditor externo cuando expresa una opinión sobre estados financieros, la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado por los auditores internos que prestan la ayuda directa será por lo general de naturaleza distinta y más extensa que si el equipo del encargo realizara el trabajo.

A41. Al dirigir a los auditores internos, el auditor externo puede, por ejemplo, recordarles que pongan en su conocimiento las cuestiones contables y de auditoría identificadas durante la auditoría. Al revisar el trabajo realizado por los auditores internos, las consideraciones del auditor externo incluyen si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada en las circunstancias, y si sustenta las conclusiones que se han alcanzado. (Ref: NIA 220 pie 26)

[28] NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7 y 16.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620
UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR
(NIA-ES 620)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 260 pie 10, NIA 501 pie 5, NIA 540 pie 44, NIA 701 pie 33)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría	3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Determinación de la necesidad de un experto del auditor	7
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	8
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	9
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	10
Acuerdo con el experto del auditor	11
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	12-13
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	14-15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de experto del auditor	A1-A3
Determinación de la necesidad de un experto del auditor	A4-A9
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	A10-A13
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	A14-A20
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	A21-A22
Acuerdo con el experto del auditor	A23-A31
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	A32-A40

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría A41-A42

Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

2. Esta NIA no trata de:

   (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220(Revisada)[1]; ni de

   (b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500[2].

La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría

3. El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atenido a lo dispuesto en esta NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:

   (a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y

   (b) en caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: (Ref: Glosario pie 10, NIA 500 pie 7)

---

[1] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros,* apartado A19.

[2] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados A45-A59.

(a) Experto del auditor – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio[3] o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: Apartado A1-A3, Glosario pie 4, NIA 220 pie 4, NIGC 1 pie 4)

(b) Especialización – Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

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

Requerimientos

Determinación de la necesidad de un experto del auditor

7. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4-A9, NIA 500 pie 23)

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref: Apartado A10)

(a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;

(b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;

(c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;

(d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y

(e) si dicho experto está sujeto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11-A13)

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

9. El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: Apartados A14-A20, NIA 220 pie 37)

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor

10. El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref: Apartados A21-A22)

[3] *(Nota al pie suprimida).*

(a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y

(b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor

11. El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A23-A26)

(a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartado A27)

(b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref: Apartados A28-A29)

(c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref: Apartado A30 y NIA 220 pie 27)

(d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref: Apartado A31)

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref: NIA 220 pie 24)

12. El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref: Apartado A32)

(a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref: Apartados A33-A34)

(b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A35-A37)

(c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref: Apartados A38-A39)

13. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref: Apartado A40)

(a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o

(b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría

14. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref: Apartado A41)

15. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref: Apartado A42)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de experto del auditor (Ref: Apartado 6(a))

A1. La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en especialización en materias tales como las siguientes:

- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
- El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valoración de pasivos medioambientales y de los costes de saneamiento.
- La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
- El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.

A2. En muchos casos, la distinción entre especialización en contabilidad o auditoría y especialización en otro campo es clara, incluso cuando se trata de un área especializada de contabilidad o auditoría. Por ejemplo, con frecuencia es fácil distinguir una persona especializada en la aplicación de métodos de contabilización de impuestos diferidos de un experto en legislación fiscal. El primero no es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo jurídico. Se pueden hacer distinciones similares en otras áreas, por ejemplo, entre la especialización en métodos de contabilización de instrumentos financieros y la especialización en modelos complejos de valoración de instrumentos financieros. Sin embargo, en algunos casos, especialmente en aquellos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría, establecer una distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la especialización en otro campo será una cuestión de juicio profesional. Las reglas y normas profesionales aplicables relativas a los requerimientos de formación y competencia para profesionales de la contabilidad y auditores pueden facilitar al auditor la aplicación de dicho juicio[4].

A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta NIA se ven afectados por el hecho de que el experto del auditor pueda ser tanto una persona como una organización. Por ejemplo, al evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, puede ocurrir que el experto sea una organización a la que el auditor ha recurrido con anterioridad, pero que el auditor no haya tratado previamente con la persona concreta designada por dicha organización para el encargo particular; o puede ocurrir lo contrario, es decir, que el auditor conozca el trabajo de la persona concreta, pero no conozca la organización a la que se ha incorporado dicho experto. En ambos casos, tanto las cualidades propias de la persona como las cualidades de dirección de la organización (tales como los sistemas de control de calidad que la organización aplica) pueden ser relevantes para la evaluación a realizar por el auditor.

[4] Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación (International Education Standard) 8, *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales*, puede resultar útil.

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para ayudar al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:

- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
- La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros.
- El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
- La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A5. Los riesgos de incorrección material pueden aumentar cuando la dirección necesita especialización en un campo distinto al de la contabilidad para preparar los estados financieros, por ejemplo, porque esto puede indicar cierta complejidad o porque la dirección puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la dirección no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la dirección para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes, incluidos los controles relacionados con el trabajo del experto de la dirección, en su caso, pueden también reducir los riesgos de incorrección material.

A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. Se requiere que el socio del encargo determine que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas, incluido el tiempo necesario, para realizar el encargo de auditoría[5]. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo[6]. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:

- La experiencia en la auditoría de entidades que requieren dicha especialización para la preparación de sus estados financieros.
- La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo

[5] NIA 220 (Revisada), apartados 25-28.
[6] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta[7].

- La discusión con auditores que han realizado encargos similares.

A8. En otros casos, sin embargo, el auditor puede determinar que es necesario recurrir a un experto del auditor, u optar por hacerlo, para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Entre los aspectos a tener en cuenta a la hora de decidir si se recurre a un experto del auditor cabe señalar los siguientes:

- Si la dirección ha recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros (véase el apartado A9).
- La naturaleza y la significatividad de la cuestión, incluida su complejidad.
- Los riesgos de incorrección material que comporta la cuestión.
- La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el conocimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.

A9. Cuando la dirección haya recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros, la decisión del auditor sobre si recurre a un experto del auditor puede también verse influida por factores como los siguientes:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- La competencia y la capacidad del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto a normas técnicas para la realización de su trabajo o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- Cualquier control de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

La NIA 500[8] contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los expertos de la dirección en la fiabilidad de la evidencia de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8)

A10. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

---

7 NIA 220, (Revisada), apartado A99-A102.

8 NIA 500, apartado 8.

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de su competencia, capacidad y objetividad.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 8(e))

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado (es decir, personal), inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, sujeto al sistema de gestión de la calidad de dicha firma de conformidad con la NIGC 1[9] o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[10]. Puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, y estar sujeto a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría relativos a requerimientos de la red y servicios de la red de conformidad con la NIGC 1. En algunos casos, el experto interno del auditor de una firma de la red puede estar sujeto a políticas o procedimientos de gestión de la calidad comunes debido a que forman parte de la misma red.

A12. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría trate la utilización de recursos procedentes de un prestador de servicios, lo cual incluye la utilización de un experto del auditor[11]. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y puede no estar sujeto a las políticas o procedimientos según su sistema de gestión de la calidad[12]. Adicionalmente, las políticas o procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables pueden incluir políticas o procedimientos que son aplicables al experto externo del auditor[13]. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como:

- a un miembro del equipo del encargo (es decir, el experto externo puede, estar sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia); o
- sujeto a otros requerimientos profesionales.

A13. Tal y como se describe en la NIA 220 (Revisada), la gestión de la calidad en el encargo se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría[14]. Por ejemplo, el auditor puede confiar en las correspondientes políticas y procedimientos con respecto a:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.

---

9 NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados,* apartado 16(w).

10 NIA 220 (Revisada), apartado 3.

11 NIGC 1, apartado 32.

12 NIGC 1, apartado 16(f).

13 NIGC 1, apartado 29(b).

14 NIA 220 (Revisada), apartado A4.

- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del auditor.

Algunas cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para determinar si confiar en las políticas o procedimientos de la firma de auditoría se describen en la NIA 220 (Revisada)[15]. Confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref: Apartado 9)

A14. La competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado para los fines del auditor. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor. La capacidad se refiere a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

A15. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

A16. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor figura la de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones

[15] NIA 220 (Revisada), apartados 4(b) y A10.

profesionales o asociaciones sectoriales, normas de acreditación de un organismo de habilitación o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.

A17. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La pertinencia que la competencia del experto del auditor tiene a efectos de la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialización dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto del auditor en relación con los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables; por ejemplo, el conocimiento de hipótesis y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si algún hecho inesperado o cambio en las condiciones o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, a medida que avanza la auditoría.

A18. La objetividad puede verse amenazada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Se puede hacer frente a dichas amenazas eliminando las circunstancias que las originan o aplicando salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable. También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.

A19. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.

A20. Al evaluar la objetividad del experto externo del auditor, puede ser relevante:

(a) Indagar ante la entidad sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tenga la entidad con el experto externo del auditor y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.

(b) Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Entre los intereses y relaciones que puede ser relevante discutir con el experto del auditor, se incluyen los siguientes:

- Intereses financieros.
- Relaciones empresariales y personales.
- Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el auditor obtenga una manifestación escrita del experto externo del auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor (Ref: Apartado 10)

A21. El auditor puede obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor a través de los medios descritos en el apartado A7 o mediante discusión con el experto.

A22. Algunos aspectos del campo del experto del auditor relevantes para el conocimiento del auditor pueden ser, entre otros:

- Si el campo de dicho experto encierra áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría (véase el apartado A17).
- Si son de aplicación normas profesionales, o de otro tipo, y requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del auditor, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados para los fines de la información financiera.
- La naturaleza de los datos o de la información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)

A23. La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor pueden ser muy distintos según las circunstancias, del mismo modo que lo pueden ser las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichas cuestiones se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.

A24. Las cuestiones señaladas en el apartado 8 pueden afectar al grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el auditor y el experto del auditor, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de un acuerdo más detallado de lo que lo sería en otros casos, o de que el acuerdo se realice por escrito:

- El experto del auditor tendrá acceso a información sensible o confidencial de la entidad.
- Las funciones o responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor son diferentes de las que se esperan normalmente.
- Se aplican requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones.
- La materia con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor es muy compleja.
- El auditor no ha utilizado anteriormente trabajo alguno realizado por dicho experto.
- Cuanto mayor sea la extensión del trabajo del experto del auditor y su significatividad en el contexto de la auditoría.

A25. El acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor a menudo adopta la forma de una carta de encargo. En el Anexo se enumeran las cuestiones que el auditor puede plantearse incluir en la carta de encargo, o en cualquier otra forma de acuerdo con el experto externo del auditor.

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas o los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría puede comprender políticas o procedimientos relacionados con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas o procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo (Ref: Apartado 11(a))

A27. A menudo puede ser pertinente, al acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, abordar explícitamente cualquier norma técnica de realización del trabajo que sea aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto deba cumplir.

Funciones y responsabilidades respectivas (Ref: Apartado 11(b))

A28. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor puede precisar lo siguiente:

- Si el auditor o el experto del auditor realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente.
- El consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos o conclusiones del experto del auditor con la entidad y con otras personas, y para que incluya detalles de los hallazgos o conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario (véase el apartado A42).
- Cualquier acuerdo de informar al experto del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Papeles de trabajo

A29. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor también puede incluir un acuerdo sobre el acceso de cada uno de ellos a los papeles de trabajo del otro, así como sobre la conservación de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del encargo, los papeles de trabajo de dicho experto formarán parte de la documentación de auditoría. Sin perjuicio de cualquier acuerdo en contrario, los papeles de trabajo de los expertos externos del auditor son propiedad de éstos y no forman parte de la documentación de auditoría.

Comunicación (Ref: Apartado 11(c) y NIA 220 pie 27)

A30. Una comunicación recíproca eficaz facilita la correcta integración de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del experto del auditor con otros trabajos de la auditoría, y la adecuada modificación de los objetivos del experto del auditor en el curso de la auditoría. Por ejemplo, cuando el trabajo del experto del auditor guarda relación con las conclusiones del auditor sobre un riesgo significativo, pueden ser adecuados tanto un informe escrito formal al concluir el trabajo del experto, como informes verbales a medida que avanza el trabajo. La identificación de socios o de

empleados concretos que hagan de enlace con el experto del auditor y de procedimientos para la comunicación entre el experto y la entidad facilita una comunicación oportuna y eficaz, especialmente en encargos grandes.

Confidencialidad (Ref: Apartado 11(d))

A31. Es necesario que los preceptos en materia de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a los que esté sujeto el auditor también se apliquen al experto del auditor. Pueden existir requerimientos adicionales impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias. Asimismo, la entidad también puede haber solicitado que se acuerden con los expertos externos del auditor requisitos de confidencialidad específicos.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref: Apartado 12)

A32. La evaluación por parte del auditor de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto del auditor, así como la naturaleza del trabajo realizado por el experto del auditor afectan a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor.

Hallazgos y conclusiones del experto del auditor (Ref: Apartado 12(a))

A33. Entre los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, se incluyen los siguientes:

- Indagaciones ante el experto del auditor.
- Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
- Procedimientos corroborativos, como:
  - Observación del trabajo del experto del auditor;
  - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas;
  - Confirmación de cuestiones relevantes con terceros;
  - Aplicación de procedimientos analíticos detallados; y
  - Reejecución de cálculos.
- Discusión con otro experto que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, los hallazgos o las conclusiones del experto del auditor no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
- Discusión del informe del experto del auditor con la dirección.

A34. Entre los factores relevantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto del auditor, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, puede incluirse el hecho de que dichos hallazgos o conclusiones:

- se presenten de un modo que sea congruente con las posibles normas profesionales o sectoriales del experto del auditor;
- se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;
- se basen en un periodo adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;

- estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso, y, de ser así, el hecho de que ello tenga o no consecuencias para el auditor; y
- se basen en una consideración adecuada de los errores o desviaciones encontrados por el experto del auditor.

Hipótesis, métodos y datos fuente

Hipótesis y métodos (Ref: Apartado 12(b))

A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar hipótesis y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la dirección para la realización de una estimación contable, es probable que los procedimientos del auditor estén, principalmente, dirigidos a evaluar si el experto del auditor ha revisado adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor para su comparación con la estimación puntual de la dirección, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de las hipótesis y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.

A36. La NIA 540 (Revisada)[16] analiza las hipótesis y los métodos utilizados por la dirección al realizar estimaciones contables, incluido, en algunos casos, el uso de modelos altamente especializados desarrollados por la entidad. Aunque dicho análisis se inscribe en el contexto de la obtención por parte del auditor de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las hipótesis y métodos de la dirección, también puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor.

A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de hipótesis y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichas hipótesis y métodos el hecho de que:

- estén generalmente aceptados en el campo del experto del auditor;
- sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable;
- dependan del empleo de modelos especializados; y
- sean congruentes con los de la dirección, y, de no serlo, el motivo y los efectos de las diferencias.

Datos fuente utilizados por el experto del auditor (Ref: Apartado 12(c))

A38. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo de dicho experto, se pueden utilizar procedimientos como los siguientes a fin de realizar pruebas sobre dichos datos:

- La verificación del origen de los datos, incluida la obtención de conocimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su transmisión al experto.
- La revisión de los datos a efectos de integridad y congruencia interna.

A39. En muchos casos, el auditor puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Sin embargo, en otros casos, cuando la naturaleza de los datos fuente utilizados por el experto del

[16] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartados 13,18 y 20

auditor sea muy técnica en relación con el campo del experto, éste puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Si el experto del auditor ha realizado pruebas sobre los datos fuente, la indagación ante el experto por parte del auditor o la supervisión o revisión de las pruebas de dicho experto pueden ser adecuadas para la evaluación por parte del auditor de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

Trabajo inadecuado (Ref: Apartado 13)

A40. Si el auditor concluye que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor y no puede resolver la cuestión mediante los procedimientos de auditoría adicionales requeridos en el apartado 13 – lo cual puede suponer la realización de trabajo adicional, tanto por el experto como por el auditor, o la asignación o contratación de otro experto – puede ser necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada) debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente[17].

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría (Ref: Apartados 14-15)

A41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del auditor *(ejemplo suprimido)*.

A42. En algunas circunstancias puede ser adecuado referirse al experto del auditor en un informe de auditoría en el que se expresa una opinión modificada, con el fin de explicar la naturaleza de la modificación. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto del auditor antes de hacer dicha referencia.

[17] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 6(b).

Anexo

(Ref: Apartado A25)

Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor

En este Anexo se enumeran cuestiones que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo con un experto externo del auditor. La siguiente relación tiene carácter ilustrativo, no exhaustivo, y su propósito es sólo el de servir de guía que pueda utilizarse conjuntamente con las consideraciones que se recogen en esta NIA. La decisión de incluir determinadas cuestiones en el acuerdo depende de las circunstancias del encargo. Esta relación también puede facilitar la consideración de las cuestiones a incluir en un acuerdo con un experto interno del auditor.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo del auditor

- La naturaleza y el alcance de los procedimientos que el experto externo del auditor va a aplicar.
- Los objetivos del trabajo del experto externo del auditor, teniendo en cuenta la importancia relativa y los riesgos asociados a la cuestión con la que está relacionado el trabajo del experto externo del auditor, y, en su caso, el marco de información financiera aplicable.
- Cualesquiera normas técnicas de realización del trabajo aplicables u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que el experto externo del auditor utilizará, así como el reconocimiento del que gozan.
- La fecha efectiva o, cuando proceda, el periodo objeto de comprobación de la materia objeto de análisis por el experto externo del auditor y los requerimientos relativos a los hechos posteriores.

Funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto externo del auditor

- Las normas de auditoría y de contabilidad aplicables, así como los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- El consentimiento del experto externo del auditor para la utilización que prevé hacer el auditor del informe del experto, incluida cualquier referencia a este, o la revelación de su contenido a terceros; por ejemplo, la referencia a este en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario, o su revelación a la dirección o a un comité de auditoría.
- La naturaleza y la extensión de la revisión por el auditor del trabajo del experto externo del auditor.
- Si los datos fuente serán comprobados por el auditor o por el experto externo del auditor.
- El acceso del experto externo del auditor a los registros, archivos y personal de la entidad y a los expertos contratados por ésta.
- Los procedimientos para la comunicación entre el experto externo del auditor y la entidad.
- El acceso recíproco del auditor y del experto externo del auditor a sus respectivos papeles de trabajo.
- La propiedad y el control de los papeles de trabajo durante el encargo y después de éste, incluido cualquier requerimiento de conservación de archivos.

- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.
- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Comunicaciones e informes

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones, incluidas:
    - La manera en que se comunicarán los hallazgos o conclusiones del experto externo del auditor (por ejemplo, informe escrito o informe verbal, comunicación continua de datos al equipo del encargo).
    - La identificación de las personas concretas del equipo del encargo que harán de enlace con el experto externo del auditor.
- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o personal o a expertos que haya contratado la entidad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que pueda ser relevante para la auditoría, incluido cualquier cambio en las circunstancias comunicadas con anterioridad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Confidencialidad

- La necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad, incluidos:
    - Las disposiciones de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a las que esté sujeto el auditor.
    - Los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
    - Las disposiciones específicas de confidencialidad exigidas, en su caso, por la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA)

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

NIA-ES 700 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: Glosario pie 8, NIA 220 pie 10, NIA 240 pie 26, NIA 320 pie 12, NIA 705 pie 1, NIA 805 pie 8)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en	5
Objetivos	6
Definiciones	7-9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros	10-15
Tipo de opinión	16-19
Informe de auditoría	20-52
Información adicional presentada junto con los estados financieros	53-54
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros	A4
La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible	A5
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A6
Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel	A7-A9
Descripción del marco de información financiera aplicable	A10-A15
Tipo de opinión	A16-A17
Informe de auditoría	A18-A77
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A78-A84
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

2. La NIA 701[1] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. La NIA 705 (Revisada)[2] y la NIA 706 (Revisada)[3] tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.

3. La presente NIA se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. *(Frase suprimida)*[4]. La NIA 805 (Revisada)[5] trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero *(frase suprimida)*. Esta NIA también es aplicable a las auditorías en las que es aplicable *(frase suprimida)* la NIA 805(Revisada).

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que proporciona el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios. Esta NIA fomenta la congruencia del informe de auditoría pero reconoce la necesidad de flexibilidad para amoldarse a las circunstancias concretas de las distintas jurisdicciones. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. (Apartado suprimido).

---

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

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

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

4 *(Nota al pie suprimida).*

5 NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.*

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma compilada será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:

   (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y

   (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito.

Definiciones

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

   (a) Estados financieros con fines generales – Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

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

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

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

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

   El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores[6].

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

(c) Opinión no modificada (favorable) – Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable[7].

8. "Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales[8]. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

> En relación con la definición de "estados financieros" a los efectos de esta NIA, la referencia a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas", se entenderá realizada, con carácter general, a "las cuentas anuales", "cuentas anuales consolidadas" o "estados financieros intermedios". Asimismo, la referencia a las notas explicativas, que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables y otra información explicativa, se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

9. En esta NIA, las "Normas Internacionales de Información Financiera" hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), *(frase suprimida)*.

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros (Ref: NIA 550 pie 12, NIA 701 pie 9)

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable[9,10]. (Ref: NIA 450 pie 1)

11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta: (Ref: NIA 540 pie 60, NIA 705 pie 6)

(a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada[11];

(b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada[12]; y

(c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.

12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1-A3, NIA 200 pie 22, NIA 450 pie 11)

---

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

8 El apartado 13(f) de la NIA 200 establece el contenido de los estados financieros.

9 NIA 200, apartado 11.

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

11 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

12 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

    (a) los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A4)

    (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;

    (c) las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables; (Ref: NIA 540 pie 7)

    (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:

    - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
    - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A5)

    (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A6, NIA 315 pie 29, NIA 805 pie 27)

    (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará: (Ref: Apartados A7-A9, NIA 540 pie 25 y 66, NIA 570 pie 13)

    (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y

    (b) si los estados financieros presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

> En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de la imagen fiel" por parte de dichos estados.

15. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A10-A15, NIA 210 pie 20)

Tipo de opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

    (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

    (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A16)

19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A17, NIA 540 pie 26)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A18-A19)

Informe de auditoría (frase suprimida)

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A20)

> De conformidad con el título del artículo 5 de la LAC, el informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad, debe titularse “Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente”. En el caso de estados financieros distintos a los de las cuentas anuales, el título del informe se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría de [estado financiero] emitido por un auditor independiente”.

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A21)

> Conforme a lo establecido en el artículo 5.1 a) de la LAC, en el informe de auditoría se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. En este sentido, en el informe de auditoría se identificará a la persona o personas a quienes vaya destinado (normalmente, a los accionistas o socios) y a quien hubiese efectuado el nombramiento, en el caso de que este último no coincida con el destinatario.

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".

24. La sección “Opinión” del informe de auditoría también:

    (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;

    (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;

    (c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;

    (d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y

    (e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref: Apartados A22-A23)

25. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes: (Ref: Pie 7 y 10, Glosario pie 14, NIA 805 pie 21)

    (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, […] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

    (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de […] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A24-A31)

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en los términos contemplados en el apartado b) anterior (ver redacción adaptada en los modelos de informe incluidos en el Anexo a esta Norma).

26. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A26-A31)

27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB*), (frase suprimida)*, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Conforme a lo establecido en el artículo 5.1 e) de la LAC, en el párrafo de opinión debe identificarse el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la entidad en España.

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión”, con el título "Fundamento de la opinión" que: (Ref: Apartado A32)

(a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A33)

> A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior la referencia a las Normas Internacionales de Auditoría será sustituida, de acuerdo con el contenido del artículo 2 de la LAC, por normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España.

(b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;

(c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos.

(i) La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables *(frase suprimida)*. (Ref: Apartados A34-A35, A37-A38), NIA 220 pie 30)

(ii) *(Frase suprimida).*

> A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.
>
> Adicionalmente, la declaración prevista en el apartado c)(i) pondrá de manifiesto, de acuerdo con el artículo 5.1 d) de la LAC, en todas las auditorías, que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con el régimen de independencia establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría, en el sentido de que la misma se haya visto comprometida.

(d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[13].

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: NIA 701 pie 3)

30. En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. (Ref: NIA 805 pie 30)

> La referencia a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales”, se entenderá realizada, con carácter general, a las “cuentas anuales”, “cuentas anuales consolidadas” o “estados financieros intermedios”.
>
> Las referencias a “entidades cotizadas” se entenderán realizadas a “entidades de interés público” definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

[13] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23.

31. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA 701. (Ref: Apartados A41-A43, NIA 805 pie 31)

> El artículo 5.1c) de la LAC requiere que en el informe de auditoría se incluya la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. A estos efectos, para entidades que no tienen la consideración de entidad de interés público, la aplicación de la NIA-ES 701, con las particularidades previstas para dichas entidades, permite dar cumplimiento a la obligación contenida en este artículo. En estos casos, la sección "Cuestiones claves de la auditoría" será sustituida por la de "Aspectos más relevantes de la auditoría".

Otra información

32. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[14]

> Como "otra información" debe tenerse en cuenta la que se refiere, de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 720 (Revisada), a la que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría. En particular, incluye el informe de gestión.

Responsabilidades en relación con los estados financieros

33. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros". El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A45)
34. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A46-A49)

    (a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

    (b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[15] y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A49, NIA 805 pie 28)

> A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con el término "dirección" habrá de estarse a las normas que resulten de aplicación a la entidad según su naturaleza jurídica. En particular, se entenderá que se refiere, con carácter general, a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

[14] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.*
[15] NIA 570 (Revisada), apartado 2.

Por su parte, la referencia al término "preparación" se entenderá referida a formulación, tal y como se define en la legislación mercantil en vigor, o al término equivalente en el caso de otra normativa aplicable.

35. Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades descritas en el apartado 34. En este caso, el título de la sección se referirá también a "los responsables del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref: Apartado A50)

En España, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 *quaterdecies* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma.

Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

36. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a "la preparación y presentación fiel de los estados financieros" o a "la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel", según proceda.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de la imagen fiel" por parte de dichos estados.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financier1os

37. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros".
38. Esta sección del informe de auditoría: (Ref: Apartado A51)

(a) manifestará que los objetivos del auditor son:

(i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref: Apartado A52)

(b) manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe; y

(c) manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente:

(i) describirá que se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en esos estados financieros[16]; o

(ii) proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A53)

39. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además: (Ref: Apartado A51)

(a) manifestará que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor aplica su juicio profesional y mantiene una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría; y

(b) describirá la auditoría indicando que las responsabilidades del auditor son:

(i) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error; diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos; y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

(ii) Obtener conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. *(Frase suprimida)*.

(iii) Evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

(iv) Concluir sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y determinar, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en el informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, emita una opinión modificada. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. (Ref: NIA 805 pie 29)

(v) Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, evaluar la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas, y si los estados financieros

[16] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría,* apartado 2.

representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

> En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de la imagen fiel" por parte de dichos estados.

(c) Cuando sea aplicable la NIA 600 (Revisada)[17], describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:

(i) las responsabilidades del auditor son planificar y ejecutar la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio dentro del grupo como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;

(ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo; y

(iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor[18].

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 el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;

(b) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas; y

(c) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión *(frase suprimida)*. (Ref: Apartado A54)

> La referencia a "entidades cotizadas" que figura en las letras b) y c) de este apartado se entenderá realizada a "entidades de interés público" definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

---

17 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

18 NIA 600 (Revisada), apartado 53.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

41. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 39-40 será incluida: (Ref: Apartado A55), NIA 260 pie 22)

    (a) en el cuerpo del informe de auditoría;

    (b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo; o (Ref: Apartado A56)

    (c) *(*frase *suprimida).*

42. (Apartado suprimido).

Otras responsabilidades de información

43. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA. (Ref: Apartados A59-A61, NIA 210 pie 6, NIA 250 pie 9, NIA 706 pie 11)

Sin perjuicio de lo que las disposiciones legales puedan establecer para cualquier tipo de entidad, en la sección de "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados, según corresponda:

-a) "Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga", en el caso de auditoría de cuentas anuales. De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.g) de la LAC, se incluirá una declaración de si la entidad auditada estaba obligada a presentar, en el ejercicio previo al auditado, el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC. Además, en caso de que estuviera obligada, una declaración de que la entidad publicó el informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. El trabajo del auditor en ningún caso incluirá comprobar si el citado informe se ha preparado de acuerdo con la normativa de aplicación.

-b) "Formato electrónico único europeo", en el caso de auditoría sobre cuentas anuales de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea, las cuales deben elaborar y presentar el informe financiero anual en formato electrónico único europeo, el auditor deberá informar de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el formato electrónico único europeo (FEUE).

-c) "Informe adicional para la comisión de auditoría", en el caso de auditoría sobre cuentas anuales de entidades de interés público, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 e) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se incluirá una confirmación de que la

opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría mencionado en el artículo 11 de dicho Reglamento.

-d) "Periodo de contratación", en el caso de auditoría de entidades de interés público, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2 b) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se indicará la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida de los auditores o sociedades de auditoría, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.

-e) "Servicios prestados", en el caso de auditoría de entidades de interés público, en el que, de acuerdo con el artículo 10.2.g) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, se indicarán todos los servicios, además de la auditoría de cuentas, que el auditor o sociedad de auditoría haya prestado a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por una relación de control de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros. No obstante, en el caso de cuentas anuales individuales no será necesario incluir la información correspondiente a los servicios prestados a las citadas entidades vinculadas a la entidad auditada cuando dicha entidad se encuentre integrada en las cuentas consolidadas presentadas en España y la mencionada información se incorpore en las cuentas anuales consolidadas, en el informe de gestión consolidado o en el informe de auditoría de las cuentas consolidadas.

44. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA. (Ref: Apartado A61)

45. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 21-40 de esta NIA se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". El "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" figurará a continuación del "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". (Ref: Apartado A61)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de la LAC, en el informe de auditoría de cuentas anuales la sección que contenga la información correspondiente a los apartados 21-40 de esta NIA-ES se titulará "Informe sobre las cuentas anuales".

En el caso de estados financieros distintos a las cuentas anuales, el título de la sección se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría.

Nombre del socio del encargo

46. El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría sobre estados financieros de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A62-A64, NIA 260 pie 21, NIA 805 pie 32))

En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, debe incluirse en el informe de auditoría el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite.

Asimismo, es obligatorio incluir su respectivo número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en dichos informes.

Firma del auditor

47. El informe de auditoría estará firmado. (Ref: Apartados A65-A66)

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con la firma del informe, se deberá tener en cuenta lo establecido en los artículos 5.3 y 11.3 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Dirección del auditor

48. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

El informe deberá indicar el domicilio profesional del auditor de cuentas, así como su número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En el caso de una sociedad de auditoría, deberá indicar el domicilio social de la sociedad junto con la dirección de la oficina correspondiente, si fuera distinta, así como el número de inscripción de dicha sociedad en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Fecha del informe de auditoría

49. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A67-A70, NIA 220 pie 43, NIA 501 pie 11, NIA 560 pie 9))

(a) todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados; y

(b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

50. *(Apartado suprimido)*[19].

Este apartado ha sido suprimido para evitar posibles confusiones del usuario, ya que el propio proceso de adaptación de la NIA 700 (Revisada) y, en particular, de los modelos ilustrativos de informe para su aplicación en España, se ha realizado atendiendo a las circunstancias a que se refiere precisamente este apartado, al integrarse los requerimientos de las NIA con los que se desprenden de la legislación española.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

Este apartado ha sido suprimido por no ser de aplicación en España.

51. *(Apartado suprimido)*.

52. (Apartado suprimido).

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A79-A85)

53. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según

[19] *(Nota al pie suprimida).*

su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.

54. Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros. (Ref: NIA 701 pie 9)

A2. La NIA 260 (Revisada) examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables.[20] Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

A3. La NIA 540 (Revisada) trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables[21]. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros (Ref: Apartado 13(a))

A4. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:

- si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,

[20] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* Anexo 2.

[21] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar,* apartado 32.

- si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno, y
- la claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas.

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref: Apartado 13(d))

A5. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:

- la información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
- la ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

A6. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo incluye considerar cuestiones como:

- hasta qué punto la información de los estados financieros es relevante y específica teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad y
- si la información revelada es adecuada para facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de:
  - la naturaleza y extensión de los activos y pasivos potenciales de la entidad originados por transacciones o hechos que no cumplen los criterios de reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco de información financiera aplicable.
  - La naturaleza y extensión de los riesgos de incorrección material originados por transacciones y hechos.
  - Los métodos utilizados y las hipótesis y juicios aplicados, y los cambios a los mismos, que afecten a cantidades presentadas o reveladas de algún otro modo, incluidos los análisis de sensibilidad relevantes.

Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel (Ref: Apartado 14)

Véase nota aclaratoria al apartado 14 de esta Norma.

A7. Algunos marcos de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación fiel[22]. Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel[23] no sólo requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, sino que reconoce de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco[24].

A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada, es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el auditor y la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto), tales como el efecto de la evolución de requerimientos de información financiera o el cambio en el entorno económico.

A9. La evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación, así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:

- El grado de agregación o desagregación de las cantidades en los estados financieros y si la presentación de cantidades o de información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.
- La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 15)

A10. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable[25]. Dicha descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.

A11. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si

---

[22] Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

[23] Véase la NIA 200, apartado 13 (a).

[24] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

[25] NIA 200, apartados A2-A3.

los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.

A12. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera") no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

A13. *(Apartado suprimido).*

A14. *(Apartado suprimido).*

A15. *(Apartado suprimido).*

Tipo de opinión

A16. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel. (Ref: Apartado 18)

A17. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable[26]. (Ref: Apartado 19, NIA 550 pie 17)

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

A18. Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.

A19. El Anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 21-49. Excepto en el caso de las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión", esta NIA no establece requerimientos para la ordenación de los elementos del informe de auditoría. No obstante, esta NIA requiere la utilización de títulos específicos, cuyo objetivo es facilitar la identificación de los informes de auditoría que se refieren a auditorías realizadas de conformidad con las NIA, especialmente en situaciones en las que los elementos del informe de auditoría se presentan en un orden distinto al que se muestra en los ejemplos de informes de auditoría del Anexo de esta NIA.

> Los ejemplos de informe de auditoría adaptados que se presentan en el Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran.

[26] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría,* apartado 6(a).

El orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

Informe de auditoría (frase suprimida)

Título (Ref: Apartado 21)

A20. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, “Informe de auditoría emitido por un auditor independiente” distingue el informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

A21. Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor (Ref: Apartados 24-26)

Referencia a los estados financieros que han sido auditados

A22. El informe de auditoría pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

A23. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o “Expresan la imagen fiel”

A24. Las frases "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" y "expresan la imagen fiel" se consideran equivalentes. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o la expresión “expresan la imagen fiel”, en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

A25. Cuando el auditor emite una opinión no modificada (favorable), no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en relación con la opinión, ya que sugieren una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de la opinión.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

A26. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros pueden comprender: un estado de situación financiera, un estado del resultado global, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como las correspondientes notas explicativas que contienen, por lo general, un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

A27. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las cuestiones que los estados financieros están destinados a presentar o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, esas cuestiones son *la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha.* Por consiguiente, en el apartado 25 y en otros apartados de esta NIA se debe reemplazar [...] por las palabras que figuran en cursiva en la anterior frase cuando el marco de información financiera aplicable sean las NIIF o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicables, se debe reemplazar por una redacción que describa las cuestiones que los estados financieros tienen como finalidad presentar.

En relación con este apartado, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 5.1 e) de la LAC. Véase redacción adaptada en el modelo de informe incluido en el Ejemplo 2 del Anexo a esta Norma.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

A28. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

"… de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera" o

"… de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X…"

Véase nota aclaratoria al apartado 27 de esta Norma.

A29. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como "… de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X". La NIA 210 trata de las

circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios[27].

A30. *(Apartado suprimido).*

A31. *(Apartado suprimido).*

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

A32. La sección "Fundamento de la opinión" proporciona un contexto importante para la opinión del auditor. En consecuencia, esta NIA requiere que la sección "Fundamento de la opinión" se sitúe inmediatamente después de la sección "Opinión" en el informe de auditoría.

A33. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 28(c))

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

A34. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre dichos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. *(Frase suprimida*)[28].

A35. *(Apartado suprimido).*

A36. *(Apartado suprimido).*[29,30]

A37. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos de un encargo de auditoría también obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

A38. *(Apartado suprimido).*

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

A39. En el caso de auditorías de grupos para las que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al auditor del grupo. Esto es así porque, en una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo[31].

A40. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos *(frase suprimida)*[32] de ética a los que esté sujeto el auditor del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del

---

27 NIA 210, apartado 18.
28 *(Nota al pie suprimida).*
29 *(Nota al pie suprimida).*
30 *(Nota al pie suprimida).*
31 NIA 600 (Revisada), apartados A56-A57, A66-A68.
32 *(Nota al pie suprimida).*

componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al auditor del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600 (Revisada)[33] proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 31)

Véanse notas aclaratorias a los apartados 30 y 31 de esta Norma.

A41. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que se comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el caso de auditorías de entidades que no sean entidades cotizadas, por ejemplo, entidades que se definen como entidades de interés público en dichas disposiciones legales o reglamentarias.

A42. El auditor también puede decidir comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el caso de otras entidades, incluidas las que pueden tener un interés público significativo, por ejemplo, porque tienen un gran número y un amplio espectro de interesados y teniendo en cuenta la naturaleza y dimensión de sus negocios. *(Frase suprimida)*.

A los efectos de la aplicación de este apartado se tendrán en consideración las entidades no definidas como entidades de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

A43. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, y explica que la función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de los acuerdos de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.[34] La NIA 210 también requiere que la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito hagan referencia a la estructura y contenido esperados de cualquier informe que vaya a emitir el auditor[35]. Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210[36]explica que puede ser útil para el auditor referirse, en los términos del encargo de la auditoría, a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A44. *(Apartado suprimido).*

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref: Apartados 33-34)

Véase nota aclaratoria al apartado 34 de esta Norma.

A45. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo

[33] NIA 600 (Revisada), apartados 25 y 27.
[34] NIA 210, apartados 9 y A22.
[35] NIA 210, apartado 10.
[36] NIA 210, apartado A25.

una auditoría de conformidad con las NIA[37]. La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría. La NIA 260 (Revisada) utiliza el término responsables del gobierno de la entidad para describir a la persona o personas, organización u organizaciones con responsabilidad en la supervisión de la entidad, y proporciona un análisis sobre la diversidad de estructuras de gobierno según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate.

A46. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad de los apartados 34-35 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A47. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito[38]. La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad en el modo de hacerlo, al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades como requiere el apartado 34(a) de esta NIA. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 34(a) de esta NIA. Además de incluir una descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría según lo requiere el apartado 34, el auditor puede remitir a una descripción más detallada de esas responsabilidades haciendo referencia al lugar donde se puede obtener dicha información (por ejemplo, al informe anual de la entidad *(frase suprimida)*).

A48. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 34 no los mencionan específicamente.

A49. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 34(b) cuando el marco de información financiera aplicable

[37] NIA 200, apartado 13(j).
[38] NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones del Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto. (Ref: NIA 805 pie 28)

Supervisión del proceso de información financiera (Ref: Apartado 35)

A50. Cuando alguna de las personas que participan en la supervisión del proceso de información financiera, pero no todas ellas, también participan en la preparación de los estados financieros, puede resultar necesario adaptar la descripción requerida en el apartado 35 de esta NIA para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la entidad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas que los responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere ninguna mención de las responsabilidades de supervisión.

Véase nota aclaratoria al apartado 35 de esta Norma.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 37-40)

A51. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 37-40 de esta NIA se puede adaptar para reflejar la naturaleza concreta de la entidad, por ejemplo, cuando el informe de auditoría trata de estados financieros consolidados. El ejemplo 2 del Anexo de esta NIA muestra un modo de hacerlo.

Objetivos del Auditor (Ref: Apartado 38(a))

A52. En el informe de auditoría se explica que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Estos se diferencian de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Descripción de la importancia relativa (Ref: Apartado 38(c))

A53. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 38(c) de proporcionar una descripción de la importancia relativa cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA 701 (Ref: Apartado 40(c))

A54. El auditor también puede considerar útil proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor más allá de lo que se requiere en el apartado 40(c). Por ejemplo, el auditor puede referirse al requerimiento del apartado 9 de la NIA 701 de determinar las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 41, 50(j))

A55. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 39-40 de esta NIA en un anexo del informe de auditoría *(frase suprimida)*. No obstante, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información necesaria para conformar las expectativas de los usuarios en relación con una auditoría ejecutada de acuerdo con las NIA, se requiere que se incluya una referencia en el informe de auditoría del lugar donde se puede encontrar esa información.

Ubicación en un anexo (Ref: Apartados 41(b), 50(j))

A56. El apartado 41 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 39-40 que describen las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros en un anexo del informe de auditoría, siempre que se indique de manera adecuada en el cuerpo del informe de auditoría la ubicación del anexo. A continuación, se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a un anexo en el informe de auditoría:

> **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**
>
> Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.
>
> Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.
>
> En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Referencia a la página web de una autoridad competente (Ref: Apartados 41(c), 42)

A57. *(Apartado suprimido).*

A58. *(Apartado suprimido).*

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 43-45)

Véase nota aclaratoria al apartado 43 de esta Norma.

A59. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades impuestas por las NIA. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, el control interno

sobre la información financiera u otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A60. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.

A61. Los apartados 43-45 de esta NIA permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información y de las responsabilidades del auditor según las NIA únicamente cuando tratan de los mismos temas y cuando la redacción del informe de auditoría diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de las NIA. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de auditoría se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades son adicionales a las que se requieren según las NIA. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de auditoría con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección. En estos casos, el apartado 45 requiere que el auditor incluya las responsabilidades de información de acuerdo con las NIA bajo el título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros".

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 46, NIA 805 pie 32)

Véase nota aclaratoria al apartado 46 de esta Norma.

A62. El objetivo de la firma de auditoría en la NIGC 1[39] es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que:

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

Independientemente del objetivo de la NIGC 1, indicar el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada.

A63. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el informe de auditoría incluya el nombre del socio del encargo en el caso de auditorías distintas de las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que en el informe de auditoría se incluya información adicional además del nombre del socio del encargo con el fin de identificarlo de manera más precisa, o el propio

[39] NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 14.

socio puede decidir hacerlo. Por ejemplo, se puede indicar el número de licencia profesional aplicable en la jurisdicción en la cual ejerce el auditor.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se deberá incluir el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

A64. En circunstancias poco frecuentes, el auditor puede identificar información o experimentar situaciones que indiquen la probabilidad de una amenaza para la seguridad personal que, si se hiciera pública la identidad del socio del encargo, podría resultar en daños físicos para él, para otros miembros del equipo del encargo o para personas estrechamente vinculadas. Esas amenazas no incluyen, por ejemplo, amenazas de responsabilidad legal o de sanciones legales, reglamentarias o profesionales. La discusión con los responsables del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden tener como resultado daños físicos puede proporcionar información adicional sobre la probabilidad o la gravedad de la amenaza significativa para la seguridad personal. Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden establecer requerimientos adicionales aplicables para la determinación de si se puede omitir revelar el nombre del socio del encargo. (Ref: NIA 260 pie 21)

Firma del Auditor (Ref: Apartado 47)

A65. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

A66. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden permitir el uso de firmas electrónicas en el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 49)

A67. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA 560[40]. (Ref: NIA 560 pie 3)

A68. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.

A69. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran

[40] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17.

los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada. (Ref: NIA 260 pie 3)

A70. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

> En relación con la fecha de aprobación de los estados financieros, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, según la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 50)

> Véase nota aclaratoria al apartado 50 de esta Norma.

A71. *(Apartado suprimido)*[41].

A72. *(Apartado suprimido).*

Información requerida por la NIA 701 (Ref: Apartado 50(h))

A73. *(Apartado suprimido).*

A74. *(Apartado suprimido).*

A75. *(Apartado suprimido)*[42].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A76. *(Apartado suprimido).*

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 51)

> Véase nota aclaratoria al apartado 51 de esta Norma.

A77. *(Apartado suprimido)*[43].

A78. *(Apartado suprimido).*

---

41 *(Nota al pie suprimida).*
42 *(Nota al pie suprimida).*
43 *(Nota al pie suprimida).*

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 53-54)

A79. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o esta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

A80. El apartado 53 de esta NIA explica que la opinión del auditor cubre la información adicional que sea parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza o el modo en que se presente. Esta evaluación es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Cuando las notas explicativas de los estados financieros incluyen una explicación o conciliación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
- Cuando se revela una cuenta de resultados adicional que muestra elementos concretos de gastos como un cuadro separado incluido como anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que se diferencia claramente de los estados financieros.

A81. No es necesario que, en el informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor en el caso de que sea suficiente la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en dicho informe.

A82. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

A83. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como “no auditada”.

A84. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:

- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
- Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas de los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

A85. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada).

Anexo

(Ref: Apartado A19)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos ejemplos de informe. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Figuran como suprimidos los ejemplos que no se han adaptado a la normativa española por no ser de aplicación en España las circunstancias del ejemplo planteado.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informe de auditoría adaptados que se presentan en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.	Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con un marco de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente).	Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 5 de la LAC en el que a los efectos de la responsabilidad del auditor se hace referencia a un anexo del informe).
Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales.	Ejemplo 4: *(suprimido).*

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel	Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), junto con los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos. El Código de ética del IESBA y los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción incluyen requerimientos de independencia que son aplicables a auditorías de estados financieros de entidades que son entidades de interés público. También requieren que	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

el auditor revele públicamente que se aplicaron los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al art. 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría.

	○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[1]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor* en relación con *la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad* (*incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público junto con los requerimientos de ética que son aplicables a

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][1]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la

las auditorías de los estados financieros de entidades de interés público en [*jurisdicción*]. También hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de Ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.	auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	**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 las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales]*.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]*.	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)], considerando los aspectos de cada uno de ellos que mejor se adapten a las circunstancias*.
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[2] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros	**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales[2]** Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de

adjuntos de conformidad con las NIIF[3] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.	forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.
En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.	En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.
Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.	La comisión de auditoría es responsable de la supervisión del proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales.
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales**
Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.	Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.
Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.	Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.
apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga	De acuerdo con el apartado 41(b) de esta NIA el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.

la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad[4].
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, 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 las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores[2].
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores[2], del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la

capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con la comisión de auditoría de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a la comisión de auditoría de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación a la comisión de auditoría de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia].

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga

Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición.

En este sentido, la Sociedad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas. La Sociedad no publicó el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.[3]

	Formato electrónico único europeo *(Incluir solo en el caso de entidades de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo -FEUE-). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).* **Informe adicional para la comisión de auditoría** La opinión expresada en este informe es coherente con lo manifestado en nuestro informe adicional para la comisión de auditoría de la Sociedad de fecha xxx. **Periodo de contratación** La Junta General (Ordinaria/Extraordinaria) de Accionistas celebrada el XX de XX de XX nos nombró como auditores por un período de XXXX años, contados a partir del ejercicio finalizado el XX de XX de XX. Con anterioridad, fuimos designados por acuerdo/os de la Junta General de Accionistas para el periodo de XXX años y hemos venido realizando el trabajo de auditoría de cuentas de forma ininterrumpida desde el ejercicio finalizado el XX de XX de XX. **Servicios prestados** *(Incluir solo en la medida en la que no se hayan informado en el informe de gestión o en las cuentas anuales servicios prestados. En este supuesto no se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas).* Los servicios, distintos de la auditoría de cuentas y adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales (y/o en el informe de gestión), que han sido prestados a la entidad auditada han sido los siguientes:[4]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

	[1] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[1] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[2] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[2] El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).
[3] *(Nota al pie suprimida).*	
[4] *(Nota al pie suprimida*).	
	[3] Si la entidad hubiera publicado el citado informe una vez transcurrido el plazo legal de publicación, la redacción de este párrafo será: *En este sentido, la Sociedad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas. La Sociedad publicó el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición a excepción del plazo contemplado en la misma.*
	[4] Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPANOLA
Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.	Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea). (Informe previsto en el artículo 35 de la LAC).
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. Los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción incluyen requerimientos de independencia que son aplicables a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público. También requieren que el auditor revele públicamente que se aplicaron los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros de entidades de interés público.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España, (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los

• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que conforme al art. 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido en la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además,

	comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión de auditoría es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada y a las entidades del grupo, que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[5]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética que son aplicables a auditorías de los estados financieros de entidades de interés público en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][5]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas

responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.	anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	**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 las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales consolidadas].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros consolidados y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión consolidado** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada, debiendo adaptarse a un supuesto de cuentas anuales consolidadas],*

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[6] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF[7] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error. En la preparación de los estados financieros consolidados, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad del Grupo de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera del Grupo. **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados** Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando	*considerando los aspectos de cada uno de ellos que mejor se adapten a las circunstancias*. **Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas[6]** Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con las NIIF-UE y demás disposiciones del marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error. En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los citados administradores tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. La comisión de auditoría de la sociedad dominante es responsable de la supervisión del proceso de elaboración y presentación de las cuentas anuales consolidadas. **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas** Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa

existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros consolidados.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de

reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales consolidadas.

De acuerdo con el apartado 41(b) de esta NIA el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, 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 las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la

expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo.[8] • Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección. • Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros consolidados o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento. • Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros consolidados incluida la información revelada, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel. • Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. Somos los únicos	correspondiente información revelada por los administradores de la sociedad dominante. • Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores de la sociedad dominante, del principio contable de empresa en funcionamiento y basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento. • Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel. • Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para la formación de una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría. Nos comunicamos con la comisión de auditoría de la sociedad dominante en relación con,

responsables de nuestra opinión de auditoría.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por normas de auditoría nacionales. Las cuestiones tratadas por otras disposiciones legales o

entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a la comisión de auditoría de la sociedad dominante una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética relativos a independencia y nos hemos comunicado con la misma para informar de aquellas cuestiones que razonablemente puedan suponer una amenaza para nuestra independencia y, en su caso, de las medidas de salvaguarda adoptadas para eliminar o reducir la amenaza.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación a la comisión de auditoría de la sociedad dominante, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga

Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de

reglamentarias o normas de auditoría nacionales (denominadas "otras responsabilidades de información") se tratarán en esta sección salvo si las otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados. La información relativa a otras responsabilidades de información que tratan los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA se puede combinar (es decir, incluir en la sección Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados con los subtítulos adecuados) siempre que la redacción del informe de auditoría diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existe esa diferencia	naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición. En este sentido, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas y publicó el citado informe en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. **Formato electrónico único europeo** *(Incluir solo en el caso de entidades emisoras de valores admitidas a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea que hayan presentado el informe financiero anual en formato electrónico único europeo -FEUE-). La información a incluir en cada caso se hará de conformidad con lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).* **Informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante** La opinión expresada en este informe es coherente con lo manifestado en nuestro informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante de fecha xxx. **Periodo de contratación** La Junta General (Ordinaria/Extraordinaria) de Accionistas celebrada el XX de XX de XX nos nombró como auditores del Grupo por un

	período de XXXX años, contados a partir del ejercicio finalizado el XX de XX de XX. Con anterioridad, fuimos designados por acuerdo/os de la Junta General de Accionistas para el periodo de XXX años y hemos venido realizando el trabajo de auditoría de cuentas de forma ininterrumpida desde el ejercicio finalizado el XX de XX de XX. **Servicios prestados** *(Incluir solo en la medida en la que no se haya informado en el informe de gestión consolidados o en las cuentas anuales consolidadas servicios prestados)* Los servicios distintos de la auditoría de cuentas adicionales a los indicados en la memoria de las cuentas anuales consolidadas *(o, en su caso,* en el informe de gestión consolidado*)* prestados al Grupo han sido los siguientes:[7]
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

	[5] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[5] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	.
[6] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[6] El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo. Las referencias a la comisión de auditoría de la sociedad dominante se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los

	casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).
[7] *(Nota al pie suprimida).*	
[8] *(Nota al pie suprimida).*	
	[7] Los otros servicios se detallarán a continuación o, en atención a su volumen, en un Anexo, incluyendo en el informe una referencia al mismo.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.	Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. (Informe previsto en el artículo 5 de la LAC).
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en la página web de una autoridad competente.	• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos adicionales como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][8]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo

	con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. *[Descripción, de conformidad con la NIA-ES 701 de:* *i) los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1b) del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[9] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF[10] y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de	**Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales[9]** Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera

estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad. **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [*nombre del organismo*] en: [*enlace con la página web*]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.	aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error. En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales. En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

	Obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga Nuestro trabajo como auditores en relación con la obligación de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga ha consistido únicamente en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la Ley de Auditoría de Cuentas en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. Nuestro trabajo no alcanza la comprobación de la preparación del informe conforme a la citada disposición. En este sentido, la Sociedad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la citada disposición.
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

	Anexo X de nuestro informe de auditoría Adicionalmente a lo incluido en nuestro informe de auditoría, en este Anexo incluimos nuestras responsabilidades respecto a la auditoría de las cuentas anuales.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

De acuerdo con el apartado 41(b) de esta NIA el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, 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 las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores[9].
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores[8], del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida,

	concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento. • Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel. Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría. Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos. Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

	[8] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[9] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[9] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[10] *(Nota al pie suprimida).*	

Ejemplo 4*: (suprimido).*

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701

COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

NIA-ES 701

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 210 pie 18, NIA 220 pie 9, NIA 230 pie 7, NIA 250 pie 15, NIA 260 pie 8, NIA 540 pie 57, NIA 570 pie 7, NIA 700 pie 1, NIA 706 pie 1, NIA 710 pie 9)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición	8
Requerimientos	
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	9-10
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	11-16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	17
Documentación	18
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A8
Determinación de las cuestiones clave de la auditoría	A9-A30
Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría	A31-A59
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A60-A63
Documentación	A64

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. (Ref: Apartados A1-A4)

3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.

4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:

   (a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;

   > En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de la imagen fiel" por parte de dichos estados.

   (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[1];

   (c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[2] cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o

   (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref: Apartados A5-A8)

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

[2] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 22-23.

5. Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría[3]. Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) prohíbe al auditor comunicar las cuestiones clave de la auditoría cuando deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha información[4].

> La referencia a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales", se entenderá realizada, con carácter general, a "las cuentas anuales", "cuentas anuales consolidadas" o "estados financieros intermedios".
>
> La referencia a "entidades cotizadas "se entenderá realizada a "entidades de interés público" definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo. Por tanto, en la auditoría de estas entidades resulta de aplicación la NIA-ES 701 en su totalidad.
>
> El artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, exigen incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riegos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales. La aplicación de esta norma NIA-ES 701 permite dar cumplimiento a lo exigido en las citadas disposiciones legales. En España, en ambos casos, al exigirse incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, debe mantenerse en todo caso la sección a este respecto aun cuando se emita un informe con opinión denegada, sin que resulte de aplicación lo previsto en el último párrafo del apartado 5 de esta NIA.
>
> En la auditoría de las entidades que no tienen la consideración de interés público únicamente será obligatorio lo establecido en el apartado 9.a) y demás apartados concordantes aplicables. No obstante, de forma voluntaria podrán tenerse en cuenta también las circunstancias previstas en las letras b) y c) de dicho apartado 9, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deben aplicarse en su totalidad. De acuerdo con ello, las referencias en la Norma a "Cuestiones claves de auditoría" deben entenderse realizadas a "Aspectos más relevantes de la auditoría", por lo que debe sustituirse una expresión por la otra en el informe a emitir y aplicar el mismo tratamiento establecido en los distintos apartados de la norma, salvo en el caso de que se aplicara de forma voluntaria lo establecido en las letras b) o c) del citado apartado.

Fecha de entrada en vigor

6. *(Apartado suprimido)*.

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas

[3] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31.

[4] NIA 705 (Revisada), apartado 29.

contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría.

Definición

8. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

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

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: NIA 260 pie 12)

En el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente será obligatorio tener en cuenta a los efectos de este apartado las circunstancias referidas en el apartado 9.a), y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deberán aplicarse en su totalidad.

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9-A18, NIA 220 pie 40, NIA 315 pie 56)

   (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[5]. (Ref: Apartados A19-A22)

   (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23-A24)

   (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25-A26)

10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref: Apartados A9-A11, A27-A30)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

11. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada “Cuestiones clave de la

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

auditoría", salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que: (Ref: NIA 705 pie 4)

(a) las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual]; y

(b) dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones. (Ref: Apartados A31-A33)

En el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de la auditoría” será sustituida por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría” y en la introducción de dicha sección se declarará que:

a) en ella se describen los riesgos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales y que

b) dichos riesgos han sido tratados en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstas, sin expresar una opinión por separado sobre dichos riesgos.

En el supuesto de que adicional y voluntariamente se haya optado por aplicar las circunstancias previstas en las letras b) y c) del apartado 9, la sección se denominará “Cuestiones clave de la auditoría” con la declaración contenida en este apartado 11.

El párrafo introductorio a que se refiere este apartado 11 debe incluirse en todos los casos en que se incorpore en el informe de auditoría la sección “Cuestiones clave de la auditoría", o “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

12. El auditor no comunicará una cuestión en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de su informe cuando, como resultado de esa cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A5).

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría

13. La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará: (Ref: Apartados A34-A41, NIA 805 pie 12)

(a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y (Ref: Apartados A42-A45)

(b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref: Apartados A46-A51)

En relación con este apartado 13, cuando se describan los riesgos considerados más significativos, deberá detallarse lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC, en relación con las entidades no definidas de interés público, y en el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, respecto a las entidades consideradas de interés público.

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

14. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando: (Ref: Apartados A53-A56)

    (a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o (Ref: Apartado A52)

    (b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.

    La excepción prevista en la letra b) de este apartado no resulta de aplicación en relación con los riesgos considerados más significativos en la realización de la auditoría al venir exigidos por los artículos 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014 y 5.1.c) de la LAC.

Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se deben incluir en el informe de auditoría

15. Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son, por su propia naturaleza, cuestiones clave de la auditoría. Sin embargo, en tales circunstancias, estas cuestiones no se describirán en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría y no son aplicables los requerimientos descritos en los apartados 13-14. En cambio, el auditor: (Ref: NIA 570 pie 8)

    (a) informará sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con las NIA aplicables; y

    (b) incluirá en la sección “Cuestiones clave de la auditoría" una referencia a la sección o secciones “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o a la sección “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”. (Ref: Apartados A6-A7)

    Lo dispuesto en este apartado 15.b) resulta igualmente de aplicación en el caso de emitir un informe con opinión denegada.

Estructura y contenido de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” en otras circunstancias

16. Si el auditor determina, según los hechos y las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar o que las únicas cuestiones clave de la auditoría comunicadas son las que se tratan en el apartado 15, el auditor incluirá una afirmación en este sentido en una sección separada del informe de auditoría titulada "Cuestiones clave de la auditoría". (Ref: Apartados A57-A59)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: NIA 260 pie 18)

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

    (a) aquellas cuestiones que el auditor ha determinado que son cuestiones clave de la auditoría; o

(b) en su caso, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, el hecho que el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A60-A63)

Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[6]: (Ref: Apartado A64)

(a) las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de esas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;

(b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15; y

(c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

En relación con lo establecido en el apartado 18.c) véase la nota aclaratoria al apartado 14.b) de esta Norma.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

A1. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto. El auditor juzga la significatividad de una cuestión en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por las cuestiones que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA 260 (Revisada)[7] y han solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por conocer los juicios significativos realizados por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.

A3. Requerir a los auditores que comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la atención de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la

[6] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.
[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

información revelada en los estados financieros a la que se hace referencia en el informe de auditoría.

A4. La NIA 320[8] explica que es razonable que el auditor asuma que los usuarios de los estados financieros:

(a) tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;

(b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta los niveles de importancia relativa;

(c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros; y

(d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Dado que el informe de auditoría acompaña a los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe de auditoría son los mismos que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros.

Relación entre las cuestiones clave de la auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría (Ref: Apartados 4, 12, 15)

A5. La NIA 700 (Revisada)[9] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la formación de una opinión sobre los estados financieros. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella que por otro motivo sea necesaria para lograr la presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) trata las circunstancias en las que el auditor concluye que existe una incorrección material en relación con la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros[10].

A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección "Cuestiones clave de la auditoría" cuando el auditor ha determinado que no existen otras

---

8 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4.

9 NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1-A15.

10 Véase el apartado A7 de la NIA 705 (Revisada).

cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o en la sección "Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento" del informe de auditoría.

En los supuestos de informes con opinión denegada debe tenerse en cuenta lo indicado en la nota aclaratoria al apartado 5 de esta Norma.

A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría. No obstante, como una opinión desfavorable (adversa) se expresa cuando el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros[11]:

(a) En función de la significatividad de la cuestión o cuestiones que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).

(b) Si una o varias cuestiones distintas de la cuestión o cuestiones que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran cuestiones clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esas otras cuestiones clave de la auditoría no den a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).

A8. La NIA 706 (Revisada)[12] establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad incluyan una comunicación adicional en el informe de auditoría mediante la utilización de párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones cuando el auditor lo considere necesario. En estos casos, dichos párrafos se presentan separados de la sección "Cuestiones clave de la auditoría del informe de auditoría". Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de esos párrafos no exime de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 13[13]. La NIA 706 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales sobre la relación entre cuestiones clave de la auditoría y los párrafos de énfasis de conformidad con dicha NIA[14].

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

En relación con los apartados A9 a A30 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado con este mismo título en los requerimientos de esta Norma.

[11] NIA 705 (Revisada), apartado 8.

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

[13] Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

[14] NIA 706 (Revisada), apartados A1-A3.

A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre las comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad un número más reducido de cuestiones resultado de aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

A10. La determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros)[15].

A11. A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado[16].Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes[17].

A13. En consecuencia, las cuestiones que dificultan la obtención por el auditor de evidencia suficiente y adecuada o la formación de una opinión sobre los estados financieros pueden ser especialmente relevantes en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría.

A14. Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas y de juicio significativo de la dirección con relación a los estados financieros y, en consecuencia, a menudo implican juicios difíciles o complejos por parte del auditor. A su vez, a menudo esto afecta a la estrategia global de auditoría, a la asignación de recursos y a la extensión del esfuerzo de auditoría en relación con esas cuestiones. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, el grado de participación de personal de categoría superior

---

15 Véase la NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.*

16 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados,* apartado 7(b).

17 NIA 330, apartado A19.

en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas especializadas en un área específica de contabilidad o de auditoría, ya sean contratadas o empleadas por la firma de auditoría para tratar esas áreas. (Ref: NIA 220 pie 40)

A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría.[18] Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
  - Transacciones con partes vinculadas[19], en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
  - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a información o a personas puede que haya sido restringido[20].
- La NIA 220 (Revisada) establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas, cuestiones sobre las cuales las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren consulta[21] y otras cuestiones que según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas y los juicios significativos que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de la calidad del encargo[22].

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

A16. En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de las cuestiones que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de ello, de conformidad con la NIA 260 (Revisada), al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados. No obstante, la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.

A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que debe tener en cuenta el auditor para determinar las cuestiones que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de

---

18 NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21.

19 NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42.

20 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57(c)

21 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 35.

22 NIA 220 (Revisada), apartado 36.

comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas, no significa que las cuestiones relacionadas con ellas siempre sean cuestiones clave de la auditoría; por el contrario, las cuestiones relacionadas con esas consideraciones específicas sólo son cuestiones clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, las cuestiones relacionadas con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a una cuestión específica comunicada a los responsables del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como cuestión clave de la auditoría.

A18. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

A19. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[23]. El apartado A13 de la NIA 260 (Revisada) explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.

A20. La NIA 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado de incorrección material para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista_una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe[24]. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

A21. Sin embargo, puede no ser el caso de todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 presupone que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude

[23] NIA 260 (Revisada), apartado 15.
[24] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l).

como riesgos significativos[25]. Además, la NIA 240 indica que, dado el carácter imprevisible del modo en que se podría producir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debido a fraude, y por consiguiente, un riesgo significativo[26]. Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.

A22. La NIA 315 (Revisada 2019) indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional[27]. La revisión de la valoración del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo valorado de incorrección material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

A23. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros[28]. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (véase la NIA 540 (Revisada)[29]) que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

---

25 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 27-28.

26 NIA 240, apartado 32.

27 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.

28 NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

29 Véanse los apartados 16-17 de la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*.

El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo (Ref: Apartado 9(c))

A25. Los hechos o transacciones que han tenido un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y probablemente hayan sido identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, es posible que el auditor haya discutido de modo exhaustivo con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad en distintas fases durante toda la auditoría el efecto en los estados financieros de transacciones significativas con partes vinculadas o de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que parecen inusuales[30]. Es posible que la dirección haya realizado juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, valoración, presentación o revelación de dichas transacciones, que pueden haber tenido un efecto significativo sobre la estrategia global del auditor.

A26. Los acontecimientos significativos económicos, contables, de la regulación, sectoriales o de otra naturaleza que han afectado a las hipótesis o juicios de la dirección también pueden afectar al enfoque global de la auditoría y tener como resultado una cuestión que requiere atención significativa del auditor.

Cuestiones de la mayor significatividad (Ref: Apartado 10)

A27. Las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor también pueden haber originado una interacción significativa con los responsables del gobierno de la entidad. La naturaleza y extensión de la comunicación en relación con dichas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad a menudo proporcionan una indicación de cuáles son las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría. Por ejemplo, es posible que el auditor haya tenido una interacción más exhaustiva, frecuente o sólida con los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones más difíciles y complejas, como la aplicación de políticas contables significativas que han sido objeto de juicios significativos del auditor o de la dirección.

A28. El concepto de cuestiones de la mayor significatividad es aplicable en el contexto de la entidad y de la auditoría que se ha realizado. En este sentido, la determinación y comunicación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad identificar cuestiones específicas de la auditoría e implica juzgar su importancia con respecto a otras cuestiones de la auditoría.

A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de la significatividad relativa de una cuestión comunicada a los responsables del gobierno de la entidad y de si se trata de una cuestión clave de la auditoría son:

- La importancia que tiene la cuestión para la comprensión de los estados financieros en su conjunto por los usuarios a quienes se destinan, en especial, su materialidad o importancia relativa con respecto a los estados financieros.
- La naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad implícitas en la selección por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector.
- La naturaleza e importancia relativa, cuantitativa o cualitativa, de las incorrecciones corregidas y de las incorrecciones acumuladas no corregidas debidas a fraude o error relacionadas con la cuestión, en su caso.

[30] Véanse los apartados 16(a), 16(c) y A22 y el Anexo 2 de la NIA 260 (Revisada).

- La naturaleza y extensión del esfuerzo de auditoría necesario para tratar la cuestión, incluidos:
  - El grado de habilidades o conocimientos especializados necesarios, en su caso, para aplicar los procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o valorar los resultados de esos procedimientos.
  - La naturaleza de las consultas a personas ajenas al equipo del encargo en relación con la cuestión.
- La naturaleza y la gravedad de las dificultades para la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos y la obtención de evidencia pertinente y fiable en la que basar la opinión del auditor, especialmente a medida que los juicios del auditor van siendo más subjetivos.
- La gravedad de cualquier deficiencia de control identificada relacionada con la cuestión.
- Si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas pero relacionadas entre ellas. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden requerir atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias y pueden afectar a otras estimaciones contables.

A30. La determinación de cuáles y cuántas de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave de la auditoría que se deben incluir en el informe de auditoría se puede ver afectado por la dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y de su entorno, y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. Por lo general, cuanto mayor sea el número de cuestiones que se consideraron en un momento inicial cuestiones clave de la auditoría, más necesario será que el auditor vuelva a considerar si cada una de esas cuestiones cumple la definición de cuestión clave de la auditoría. Una larga lista de cuestiones clave de la auditoría puede ser contraria a la idea de que esas cuestiones son de la mayor significatividad en la auditoría.

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

Sección separada de "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría (Ref: Apartado 11)

En relación con los apartados A31 a A33 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 11 de esta Norma.

A31. Situar la sección separada "Cuestiones clave de la auditoría" muy cerca de la opinión del auditor puede proporcionar relevancia a esa información y reconocer el valor que atribuyen los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a la información específica del encargo.

A32. El orden de presentación de las cuestiones individuales en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, esa información se puede organizar por orden de importancia relativa, sobre la base del juicio del auditor, o puede corresponder al modo en que se revelan las cuestiones en los estados financieros. El requerimiento del apartado 11 de incluir subtítulos tiene como finalidad diferenciar mejor las cuestiones.

A33. Cuando se presenta información financiera comparativa, la introducción de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" se debe redactar para llamar la atención sobre el hecho de que las cuestiones clave de la auditoría descritas sólo se refieren a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, "correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1").

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 13)

A34. La adecuación de la descripción de una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. La descripción de una cuestión clave de la auditoría tiene como finalidad proporcionar una explicación breve y equilibrada que permita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprender el motivo por el cual una cuestión ha sido considerada como de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. Limitar la utilización de términos de auditoría muy técnicos también facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que no tengan un conocimiento razonable de auditoría la comprensión de los motivos por los que el auditor se centró en determinadas cuestiones durante la auditoría. La naturaleza y extensión de la información proporcionada por el auditor tiene como objetivo ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de cada una de las partes (es decir, de modo que el auditor transmita información útil de una manera concisa y comprensible, pero sin convertirse inapropiadamente en proveedor de información inédita acerca de la entidad).

A35. Información inédita es cualquier información acerca de la entidad que ella misma no ha hecho pública de algún otro modo (por ejemplo, que no se ha incluido en los estados financieros ni en otra información disponible en la fecha del informe de auditoría, o que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad hayan tratado en comunicaciones verbales o escritas, tales como un anuncio preliminar de información financiera o una presentación a los inversores). Esa información es responsabilidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

A36. Lo adecuado es que el auditor intente evitar una descripción de una cuestión clave de la auditoría proporcionando de forma inadecuada información inédita acerca de la entidad. La descripción de una cuestión clave de la auditoría no constituye por lo general información inédita acerca de la entidad puesto que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, es posible que el auditor considere necesario incluir información adicional para explicar el motivo por el que la cuestión se consideró una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y, en consecuencia, se determinó que se trataba de una cuestión clave de la auditoría, y el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban revelar esa información. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, puede proponer a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que revelen información adicional, en vez de que el auditor proporcione información inédita en el informe de auditoría.

A37. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Esas revelaciones de información nuevas o mejoradas se pueden incluir para proporcionar, por ejemplo, una información más sólida sobre la sensibilidad de las hipótesis clave utilizadas en las estimaciones contables o sobre el fundamento de la entidad para aplicar una determinada

práctica o política contable cuando existen alternativas aceptables en el marco de información financiera aplicable.

A38. La NIA 720 (Revisada) define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la dirección o informes de revisión de explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de valoración del riesgo, pueden formar parte del informe anual[31]. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.

> En relación con el apartado A38, se deberá tener en cuenta lo establecido en la nota al alcance de la NIA-ES 720 (Revisada).

A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe de auditoría. Esto se debe a que, según la NIA 230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad de la cuestión y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref: Apartado 13)

A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de la auditoría trate el motivo por el que el auditor consideró que la cuestión era una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. En consecuencia, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros.

A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros

[31] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información,* apartados 12(a) y A1-A3.

puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo: (Ref: NIA 570 pie 8)

- Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.
- Cuando el auditor concluye de conformidad con la NIA 570 (Revisada) que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda, o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes[32].

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría (Ref: Apartado 13(a))

A42. La descripción de una cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de una cuestión clave de la auditoría. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A29 relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que se deben comunicar esas cuestiones en el informe de auditoría. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que una determinada cuestión requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría.

A43. El auditor debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros al determinar lo que se debe incluir en la descripción de una cuestión clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor.

A44. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Por ejemplo, algunas cuestiones se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias

[32] Véase el apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.

A45. La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad, por ejemplo:

- Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
- Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia firma, por el equipo del encargo.
- Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados financieros.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref: Apartado 13(b))

En relación con los apartados A46 a A51 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

A46. El grado de detalle que debe proporcionar el informe de auditoría al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:

- aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;
- un breve resumen de los procedimientos aplicados;
- una indicación del resultado de los procedimientos de auditoría u
- observaciones clave con respecto a la cuestión, o una combinación de esos elementos.

Las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales pueden prescribir una estructura o un contenido específicos para la descripción de una cuestión clave de la auditoría o pueden especificar que se incluyan uno o varios de esos elementos.

En España, el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, establecen el contenido específico que debe recogerse en el informe de auditoría en relación con los riegos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales.

A47. Con el fin de que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros comprendan la significatividad de una cuestión clave de la auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, así como la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos del informe de auditoría, incluida la opinión de auditoría, puede ser necesario prestar atención al lenguaje utilizado en la descripción de la cuestión clave de la auditoría de modo que:

- No dé a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros.

- Se relacione la cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad, evitando una redacción genérica o estandarizada.
- Se tenga en cuenta, en su caso, el modo en que se trata la cuestión en la correspondiente información revelada en los estados financieros.
- No contenga o implique opiniones específicas sobre elementos separados de los estados financieros.

A48. La descripción de algunos aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor con respecto a una cuestión, especialmente si el enfoque de la auditoría se diseñó a medida para ajustarse a los hechos y circunstancias de la entidad, puede facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor y para responder al riesgo de incorrección material. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un determinado periodo puede resultar afectado por circunstancias específicas de la entidad, por la situación económica o por desarrollos sectoriales. También puede ser útil para el auditor referirse a la naturaleza y extensión de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión.

A49. Por ejemplo, al describir su enfoque en relación con una estimación contable para la que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14-15 de la NIA 620[33].

A50. Pueden existir dificultades para describir los procedimientos del auditor, especialmente en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En especial, puede ser difícil resumir los procedimientos aplicados de un modo breve que comunique adecuadamente la naturaleza y extensión de la respuesta del auditor al riesgo valorado de incorrección material y los juicios significativos del auditor que ello implicó. No obstante, el auditor puede considerar necesario describir determinados procedimientos aplicados para comunicar el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. Normalmente la descripción es a nivel general en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos.

A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también puede proporcionar una indicación del resultado de su respuesta en la descripción de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (Ref: Apartado 14)

En relación con los apartados A52 a A59 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 14 de esta Norma.

A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de

[33] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, cuestiones relacionadas o presuntamente relacionadas con el blanqueo de capitales).

A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.

A54. La decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría tiene en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con la cuestión. La comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita al auditor comprender el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que se pueden producir como resultado de comunicar una cuestión. En especial, la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad facilita la formación del juicio del auditor sobre si debe comunicar la cuestión al:

- Ayudar al auditor a saber por qué la entidad no ha revelado públicamente la cuestión (por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias o determinados marcos de información financiera autorizan retrasar la revelación de la cuestión o no revelarla) y el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas de revelarla, en su caso. La dirección puede llamar su atención sobre determinados aspectos de las disposiciones legales o reglamentarias u otras fuentes autorizadas que pueden ser relevantes al considerar las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daños a las negociaciones comerciales de la entidad o a su posición competitiva). No obstante, el punto de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas no es suficiente, por sí solo, para eximir al auditor de determinar si se puede esperar razonablemente que las consecuencias adversas superarían los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).
- Destacar si se han producido comunicaciones con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras en relación con la cuestión, en especial si esas discusiones parecen apoyar la afirmación de la dirección de los motivos por los que revelar públicamente la cuestión no es adecuado.
- Permitir al auditor, en su caso, proponer a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que revelen públicamente información relevante sobre la cuestión. Esto es posible, en especial, si las reservas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la comunicación se limitan a aspectos específicos de la cuestión, de modo que es posible que cierta información sobre la cuestión sea menos sensible y se pueda comunicar.

El auditor también puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección sobre los motivos por los que no es adecuado revelar públicamente la cuestión, así como el punto de vista de la dirección sobre la significatividad de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

A55. También puede resultar necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar una cuestión que se considera cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta los requerimientos de ética aplicables. Adicionalmente, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen al auditor a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, ejecutoras o supervisoras en relación con la cuestión, con independencia de si la cuestión se comunica en el informe de auditoría. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

A56. Los aspectos que tiene en cuenta el auditor en relación con la decisión de no comunicar una cuestión son complejos e implican juicios significativos del auditor. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Estructura y contenido de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" en otras circunstancias (Ref: Apartado 16)

A57. El requerimiento del apartado 16 se aplica en tres circunstancias:

(a) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay cuestiones clave de la auditoría (véase apartado A59).

(b) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que una cuestión clave de la auditoría no se comunicará en el informe de auditoría y no se ha considerado que ninguna otra cuestión sea cuestión clave de la auditoría.

(c) Las únicas cuestiones consideradas cuestiones clave de la auditoría son la que se han comunicado de conformidad con el apartado 15.

A58. A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría si el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar:

Cuestiones clave de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades o de la opinión desfavorable (adversa)* o en la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*]. Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Lo establecido en este apartado A58 resulta igualmente de aplicación cuando se emita un informe con opinión denegada, y el párrafo a incluir sería: "[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión denegada].* Hemos determinado que no existen [otras] cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

En relación con el apartado A58 hay que tener en cuenta que, previamente al párrafo del ejemplo referido, debe incluirse el párrafo introductorio exigido en el requerimiento del apartado 11 de esta NIA-ES (véase nota aclaratoria a este apartado 11).

A continuación se recoge un ejemplo de redacción en el informe de auditoría de entidades no EIP del párrafo posterior al introductorio si el auditor ha determinado que no existen riesgos más significativos que se deban comunicar:

Aspectos más relevantes de la auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* o *de la opinión desfavorable* o *de la opinión denegada* o en la sección

Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento]. Hemos determinado que no existen [otros] riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

A59. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. En consecuencia, puede resultar poco frecuente que el auditor de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una entidad cotizada no considere que por lo menos una de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad sea una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias concretas (por ejemplo, en el caso de una entidad cotizada con un número muy reducido de operaciones), es posible que el auditor determine que no existen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10 porque no existen cuestiones que hayan requerido atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 17)

A60. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente[34]. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones sobre cuestiones clave de la auditoría depende de las circunstancias del encargo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre cuestiones clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.

A61. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad permite a estos conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con cuestiones clave de la auditoría y el modo en que esas cuestiones se describirán en el informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

A62. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).

A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la

[34] NIA 260 (Revisada), apartado 22.

auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de la calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 18)

A64. El apartado 8 de la NIA 230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y en la documentación relativa a cada cuestión por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad no han sido cuestiones que han requerido atención significativa del auditor.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA)

OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

NIA-ES 705 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 210 pie 3, NIA 220 pie 10, NIA 260 pie 13, NIA 315 pie 52, NIA 501 pie 3, NIA 505 pie 13, NIA 510 pie 5, NIA 540 pie 23, NIA 550 pie 22, NIA 560 pie 6, NIA 570 pie 5, NIA 580 pie 4, NIA 600 pie 48, NIA 700 pie 2, NIA 701 pie 1, NIA 706 pie 4, NIA 710 pie 8, NIA 720 pie 3, NIA 805 pie 9)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7-15
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	16-29
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	A2-A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13-A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	A17-A26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[1], concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

   (a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

   (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. *(Apartado suprimido)*.

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:

   (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

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

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Definiciones

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

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

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

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

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

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

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando: (Ref: NIA 402 pie 6)

(a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2-A7)

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8-A12, NIA 620 pie 17)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades (Ref: NIA 250 pie 6 y 7)

7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

(a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros. (Ref: NIA 701 pie 11)

Denegación (abstención) de opinión

9. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados. (Ref: NIA 250 pie 7, NIA 580 pie 9)

10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros. (Ref: NIA 570 pie 16)

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad[2], y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A efectos de lo dispuesto en los apartados 13 y 14 siguientes, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue: (Ref: NIA 200 pie 29, NIA 500 pie 22, NIA 501 pie 8)

    (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o

    (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

[2] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

(i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)

(ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14, NIA 706 pie 10)

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (favorable) sobre un solo estado financiero *(frase suprimida)* en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (favorable)[3] en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A16, NIA 805 pie 14)

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de opinión", según corresponda. (Ref: Apartados A17-A19)

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades":

(a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en términos de "expresan la imagen fiel".

(b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

[3] NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero*, trata de las circunstancias en las que se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre *(frase suprimida)* un estado financiero.

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: "excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones". (Ref: Apartado A20)

Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)":

    (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la opinión se expresará siempre en términos de "expresan la imagen fiel".

    (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, manifestará que:

    (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;

    (b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

    (c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21, NIA 600 pie 90)

    (a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y

    (b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección. (Ref: Apartado A22)

22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información cualitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta. (Ref: NIA 540 pie 67)

23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:

    (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y

    (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)

24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad. (Ref: NIA 600 pie 90)

25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.

26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:

    (a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y

    (b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 39-41 de la NIA 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)

    (a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;

(b) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

(c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA 701[4] o una sección “Otra información” de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[5]. (Ref: Apartado A26, NIA 701 pie 4)

> En España, de conformidad con el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, es obligatorio incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, por lo que la sección “Cuestiones clave de la auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría” debe mantenerse en todo caso, aun cuando se emita un informe con opinión denegada, y sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.
>
> Asimismo, en los supuestos de informe con opinión denegada se mantendrá la sección “Otra información”, de conformidad con el artículo 5.1.f) de la LAC y la NIA-ES 720 (Revisada), sin que resulte de aplicación lo previsto en este apartado 29 de la Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref: Apartado. A27, NIA 260 pie 16)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)

A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada	*Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros*	
	Material pero no generalizado	*Material y generalizado*

[4] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11-13.

[5] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54.

Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref: Apartado 6(a))

A2. La NIA 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material[6]. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450[7].

A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:

(a) lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;

(b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o

(c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros, por ejemplo cuando:

(a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable;

(b) los estados financieros no describan adecuadamente una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo; o

(c) los estados financieros no representen o revelen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables

[6] NIA 700 (Revisada), apartado 11.

[7] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría,* apartado 11.

significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:

(a) cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o

(b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros. (Ref: NIA 701 pie 10)

A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:

(a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;

(b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

(c) los estados financieros no revelen la información adicional necesaria para lograr la presentación fiel, además de la información a revelar específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable.

El apartado A17 de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

(a) circunstancias ajenas al control de la entidad;

(b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o

(c) limitaciones impuestas por la dirección.

A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9-10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

En relación con si el auditor debe o no continuar con el encargo, debe tenerse en cuenta la nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- los registros contables de un componente para el que se ha determinado que son necesarios procedimientos de auditoría posteriores para los fines de la auditoría del grupo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.

Este ejemplo es aplicable sólo a cuentas anuales consolidadas.

- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:

- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (Ref: Apartados 13(b)(i)-14)

Véase nota aclaratoria a los apartados 13 y 14 de esta Norma.

A13. La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección "Fundamento de la denegación de opinión".

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo. *(Frase suprimida)*. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho

plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría[8].

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento *(palabra suprimida)* legal o reglamentario de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión (Ref: Apartado 15)

A16. *(Apartado suprimido)*[9,10].

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes de auditoría (Ref: Apartado 16)

A17. Los ejemplos 1 y 2 del Anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A18. El ejemplo 3 del Anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene una denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada)[11], también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

Opinión del auditor (Ref: Apartado 16)

A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref: Apartado 17)

A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartados 20, 21, 23, 27)

A21. La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de las razones de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.

---

8 NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado A10.

9 *(Nota al pie suprimida)*.

10 *(Nota al pie suprimida)*.

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

A22. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en la sección “Fundamento de la opinión” en el informe de auditoría es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio neto.

A23. La revelación de la información omitida en la sección “Fundamento de la opinión” no es factible si:

(a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o

(b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.

A24. Una opinión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de opinión relacionadas con una cuestión concreta descrita en la sección “Fundamento de la opinión” no justifican la omisión de la descripción de otras cuestiones identificadas que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichas otras cuestiones de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 28)

A25. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, es mejor situar las siguientes declaraciones en la sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros, como se muestra en los ejemplos 4-5 del Anexo de esta NIA:

- la declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA 700 (Revisada), modificada para manifestar que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las NIA; y
- la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades de ética.

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 29)

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de esta NIA prohíbe que se incluya una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección “Otra información” en el informe

de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 30)

A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:

(a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;

(b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y

(c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.

Anexo

(Ref: Apartados A17-A18, A25)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos ejemplos de informes. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.	Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.
Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.	Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas.
Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.	Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.	Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.
Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.	Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.	Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[2], en relación con los estados financieros. • Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, y la cuestión que origina la	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210[2], en relación con las cuentas anuales. • Las existencias que se muestran en las cuentas anuales son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para las cuentas anuales, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición.

	○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse, al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[3]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][3]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para

consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades. **Cuestiones clave de la auditoría** Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones	reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades. **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 las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones

clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). Los dos últimos párrafos de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptarían para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión y el tipo de salvedad].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[4] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales[4]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.
[2] NIA 210, *Acuerdos de los términos del encargo de auditoría*.	[2] NIA-ES 210, *Acuerdos de los términos del encargo de auditoría*.
	[3] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[3] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[4] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[4] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados	Ejemplo 2 – Opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). Los efectos de la incorrección en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los

• Es aplicable la NIA 701; no obstante el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • Es aplicable la NIA-ES 701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a una opinión desfavorable sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que

	se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada y a las entidades del grupo que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[5]

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][5]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión desfavorable

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento* de *la opinión desfavorable* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad dominante no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que no le ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del

coste. De conformidad con las NIIF, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa). **Cuestiones clave de la auditoría** Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.	coste. De conformidad con las NIIF-UE, la sociedad dominante debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales consolidadas de esta falta de consolidación. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable. **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 las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la

	formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*, hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase el Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable que también afecta a la otra información].*	**Otra información: Informe de gestión consolidado** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase el ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 ha de ser adaptado para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión desfavorable que también afecta al informe de gestión consolidado].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[6] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas[6]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]*

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

	[5] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[5] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
6 U otro termino adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[6] El término de administradores de la sociedad dominante se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.	Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España, (en este caso, Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE)). Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con las NIIF-UE. La entidad presenta los resultados consolidados en dos estados: la cuenta de resultados consolidada por separado y el estado del resultado global consolidado. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).

funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, por cuanto que la sociedad dominante cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido en la normativa vigente, como son:

	○ Comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría de la sociedad dominante. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada y a las entidades del grupo que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión consolidado ni en las cuentas anuales consolidadas.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda] **Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados**[7] **Opinión con salvedades** Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como *(de)* sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). **Fundamento de la opinión con salvedades** La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en	**INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE** A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][7]: **Informe sobre las cuentas anuales consolidadas** **Opinión con salvedades** Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo , todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España. **Fundamento de la opinión con salvedades** La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos

dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.	podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que en el transcurso de nuestro trabajo no hemos tenido acceso a la información financiera, la dirección ni a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.
Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no	**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 las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la

expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales consolidadas].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase el Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)] El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información].*	**Otra información: Informe de gestión consolidado** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase el ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión específica que da lugar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas que también afecta al informe de gestión consolidado].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[8] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales consolidadas[8]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas**

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].	*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].	*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es *[nombre].*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]*
[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]	*[Firma del auditor]*
[Dirección del auditor]	*[Fecha del informe de auditoría]*
[Fecha]	*[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

	[7] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[7] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[8] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[8] El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.	Ejemplo 4 – Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos del grupo. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas

• Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	anuales consolidadas (es decir, es adecuada una denegación de opinión). • Los riesgos más significativos de la auditoria a comunicar en este supuesto incluyen además de las circunstancias descritas en el punto anterior, las cuales se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, otros riesgos más significativos adicionales. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la

	sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[9]

Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][9]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Denegación de opinión

Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas del Grupo adjuntas. Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales consolidadas.

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el balance consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la

de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.	parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, ni de los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos. Además de la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada riesgo más significativo de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* **Otra información: Informe de gestión consolidado** *[Informe de conformidad la NIA-ES 720 (Revisada) – véase el ejemplo 8 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[10] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas[10]** Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que

	expresen la imagen fiel del patrimonio , de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error. En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores de la sociedad dominante tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en *[jurisdicción]* y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas** Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del Grupo de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales consolidadas. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de

	acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].* El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].* *[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

	[9] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[9] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[10] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[10] El término de administradores de la Sociedad dominante se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.	Ejemplo 5 – Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoria de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales, entre los cuales no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales. • Los riesgos más significativos de la auditoria se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España.

• Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a la denegación de opinión sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda] **Informe sobre la auditoría de los estados financieros**[11] **Denegación (abstención) de opinión** Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros. **Fundamento de la denegación (abstención) de opinión** Fuimos nombrados auditores de la Sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los	**INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE** A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][11]: **Informe sobre las cuentas anuales** **Denegación de opinión** Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la Sociedad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales. **Fundamento de la denegación de opinión** Fuimos nombrados auditores de la Sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por

errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.	medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad la NIA-ES 720 (Revisada) – véase el ejemplo 8 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[12] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un	**Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales[12]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la

informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.	significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

	[11] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[11] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el	

segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[12] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[12] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA)

PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

NIA-ES 706 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 210 pie 4 y 5, NIA 250 pie 16, NIA 570 pie 14, NIA 700 pie 3, NIA 701 pie 12, NIA 805 pie 10)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría	8-9
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	10-11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	12
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría	A1-A3
Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis	A4-A6
Inclusión de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría	A7-A8
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A9-A15
Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A16-A17
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A18
Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones	

Anexo 4: Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:

   (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

   (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

2. La NIA 701[1] establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor considera que existen cuestiones clave de la auditoría y las comunica en el informe de auditoría. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, esta NIA trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA. (Ref: Apartados A1-A3)

   > De conformidad con la NIA-ES 701, en el caso de entidades auditadas no definidas como entidades de interés público por la LAC y su normativa de desarrollo, la sección "Cuestiones clave de auditoría" será sustituida con carácter general por la sección "Aspectos más relevantes de la auditoría". Lo dispuesto en este apartado para "cuestiones clave de auditoria" resulta igualmente de aplicación a los "aspectos más relevantes de la auditoria", en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público.

3. La NIA 570 (Revisada)[2] y la NIA 720 (Revisada)[3] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.

4. Los Anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura de dichos párrafos. (Ref: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. *(Apartado suprimido)*.

---

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

[2] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

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

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivo

6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:

   (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

   (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

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

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

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

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

8. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría siempre que: (Ref: Apartados A5-A6, NIA 710 pie 5)

(a) como resultado de la cuestión no se requeriría que el auditor expresase una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[4]; y

(b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A1-A3, NIA 701 pie 13)

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

9. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

(a) incluirá el párrafo en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis";

(b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá sólo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros; y

(c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A7-A8, A16-A17)

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: NIA 805 pie 33)

10. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que:

(a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y

(b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría. (Ref: Apartados A9-A14, NIA 701 pie 13)

11. Cuando el auditor incluya un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, lo hará en una sección separada con el título "Otras cuestiones" u otro título adecuado. (Ref: Apartados A15-A17)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, esta previsión y la redacción de dicho párrafo será objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A18, NIA 260 pie 19)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (Ref: Apartado 2, 8(b), NIA 701 pie 14)

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

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

A1. Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA 701 como aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.[5] La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros para facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros auditados y puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. Cuando es aplicable la NIA 701, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.

A2. Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros. (Ref: NIA 570 pie 15)

A3. Puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, porque no ha requerido atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión de ese tipo, la cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA.

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartados 4, 8)

A4. En el Anexo 1 se identifican las NIA que contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría en determinadas circunstancias. Ejemplos de estas circunstancias son:

- Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.

Tal y como se indica en el apartado 19 de la NIA 210, esta situación solo es de aplicación en determinados supuestos no contemplados en la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España, con carácter general. Sólo resultará de aplicación en la medida en que futura normativa específica contemple esta circunstancia.

- *(Frase suprimida).*

[5] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad,* apartado 16.

- Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre)[6].

A5. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría[7].
- La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

A6. No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 9)

A7. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

(a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;

(b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o

> En España, de acuerdo con el artículo 5.1e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de imagen fiel" por parte de dichos estados financieros.

(c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[8] cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.

A8. Los apartados A16-A17 proporcionan más orientaciones acerca de la ubicación de párrafos de énfasis en determinadas circunstancias.

---

6 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado *(referencia suprimida)*, apartado 16.
7 NIA 560, apartado 6.
8 NIA 570 (Revisada), apartados 22-23.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

Situaciones en las cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

A9. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye comunicar acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[9]. Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría, es poco probable que otras cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance (por ejemplo, el alcance de la auditoría planificado, o la aplicación de la importancia relativa en el contexto de la auditoría) sean cuestiones clave de la auditoría teniendo en cuenta el modo en que se definen las cuestiones clave de la auditoría en la NIA 701. Sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor comunique acerca de cuestiones relacionadas con la planificación y con la delimitación del alcance en el informe de auditoría, o el auditor puede considerar necesario comunicar acerca de tales cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones.

A10. En la circunstancia poco frecuente de que el auditor no pueda renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado[10], el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo. (Ref: NIA 705 pie 8)

> A los efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

A11. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando la sección “Otras cuestiones” incluya más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, puede resultar conveniente utilizar subtítulos distintos para cada cuestión.

A12. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad del auditor establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 (Revisada) "Otras responsabilidades de información"[11]), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

---

9 NIA 260 (Revisada), apartado 15.

10 Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para mayor información sobre esta circunstancia.

11 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43-44.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

A13. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

A14. *(Apartado suprimido).*

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

A15. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 9, 11)

A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia[12], el auditor puede considerar necesario situar el párrafo inmediatamente después de la sección “Fundamento de la opinión” para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor.

Véase nota aclaratoria al apartado A4 de esta Norma.

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría” basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluya en el párrafo de énfasis. El auditor también puede añadir contexto al título "Párrafo de énfasis", como por ejemplo, "Párrafo de énfasis – Hecho posterior al cierre", para diferenciar el

[12] Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19.

párrafo de énfasis de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

Párrafos sobre otras cuestiones

- Cuando se presente una sección "Cuestiones clave de la auditoría" en el informe de auditoría y también se considere necesario un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor también puede añadir contexto al título "Otra cuestión", como por ejemplo, "Otra cuestión – Alcance de la auditoría", para diferenciar el párrafo sobre otras cuestiones de las cuestiones individuales que se describen en la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

- Cuando se incluya un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".
- Cuando afecte a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre la auditoría de los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

A17. En el Anexo 3 se muestra un ejemplo de la relación entre la sección "Cuestiones clave de la auditoría", un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones cuando los tres están presentes en el informe de auditoría. El ejemplo de informe del Anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría para una entidad que no es una entidad cotizada que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

La referencia a entidad cotizada debe entenderse realizada a entidades de interés público definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo. Véase nota aclaratoria al apartado 2 de esta Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A18. La comunicación requerida por el apartado 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

Anexo 1

(Ref: Apartados 4, A4)

Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este Anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartado 19(b)
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado *(referencia suprimida)* 16
- *(Referencia suprimida)*

Anexo 2

(Ref: Apartado 4)

Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este Anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado *(referencia suprimida)* 16
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartados 13 y 14, 16-17 y 19

Anexo 3

(Ref: Apartado A17)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo 3 un ejemplo de informe. Sin embargo, este ejemplo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología del citado informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.	Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan las cuentas anuales. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe. • Se presentan cifras comparativas y las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al artículo 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de

	acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda] **Informe sobre la auditoría de los estados financieros**[2] **Opinión** Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). **Fundamento de la opinión** Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.	**INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE** A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][2]: **Informe sobre las cuentas anuales** **Opinión** Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. **Fundamento de la opinión** Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido

	situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Párrafo de énfasis[3] Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.	**Párrafo de énfasis[3]** Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.
Cuestiones clave de la auditoría Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	**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 las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701 incluyendo, al menos:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.* *Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en las cuentas anuales.*]
Otra cuestión Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada	**Otras cuestiones** Las cuentas anuales de ABC S.A, correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable

(favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.	sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*]	**Otra información: Informe de gestión**
[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].	*[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véanse Ejemplos 1 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)], considerando los aspectos de cada uno de ellos que mejor se adapten a las circunstancias.*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[4]	**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales[4]**
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].	*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales**
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].	*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**
[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].	*[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].	*[Nombre y número del ROAC del auditor]*
[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]	*[Firma del auditor]*
[Dirección del auditor]	*[Fecha del informe de auditoría]*
[Fecha]	*[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*
	[2] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC y con el artículo 10.2.a) del RUE, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última

	mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[2] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[3] Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede situar, bien directamente antes, bien después de la sección *Cuestiones clave de la auditoría* basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.	[3] Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede situar, bien directamente antes, bien después de la sección *Cuestiones clave de la auditoría* basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.
[4] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[4] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada. Las referencias a la comisión de auditoría se harán al órgano que desempeñe las funciones equivalentes en los casos en los que la entidad no tenga tal comisión (artículo 11 del RUE).

Anexo 4

(Ref: Apartado A8)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo 4 un ejemplo de informe. Sin embargo, este ejemplo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis	Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la misma. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Entre la fecha de las cuentas anuales y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa por parte del auditor en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC, y no considera que ha de comunicar otros asuntos como riesgos más significativos, distintos de los que motivaron la salvedad. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.

	• El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[1]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][1]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el balance en xxx. Los administradores no han actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los han registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable. Los registros de la Sociedad indican que, si los administradores hubieran actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance se habría

financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.	reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.
Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.	**Párrafo de énfasis** Llamamos la atención sobre la Nota X de las cuentas anuales, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.
	Aspectos más relevantes de la auditoría Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la

	formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1b del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[2] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales[2]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

	[1] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[1] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios*.	
[2] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[2] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 710

INFORMACIÓN COMPARATIVA – CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

(NIA-ES 710)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 510 pie 1, NIA 701 pie 15)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de la información comparativa	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	7-9
Informe de auditoría	10-19
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1
Informe de auditoría	A2-A13
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510[1] con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

2. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.

3. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:

   (a) en el caso de cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que

   (b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

   Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:

   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos

[1] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*.

materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y

(b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Definiciones

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

(a) Información comparativa – Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

(b) Cifras correspondientes a periodos anteriores – Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

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

A efectos de esta NIA, las referencias al "periodo anterior" deben interpretarse como "periodos anteriores" cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

7. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. A estos efectos, el auditor evaluará si:

(a) la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada; y

(b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente tenidos en cuenta y adecuadamente presentados y revelados.

> El término "reexpresada" que figura en el apartado 7(a) debe entenderse como "adaptada a efectos comparativos", conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, en su tercera parte, Normas de elaboración de las cuentas anuales, norma 5ª.1.

8. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría

adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si el auditor ha auditado los estados financieros del periodo anterior, también cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 560[2]. Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9. Tal como lo requiere la NIA 580[3], el auditor solicitará manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiera la opinión del auditor. El auditor también obtendrá una manifestación escrita específica en relación con cualquier reexpresión que se haya efectuado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior que afecte a la información comparativa. (Ref: Apartado A1)

En relación con el término “reexpresión” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

10. Cuando se presenten cifras correspondientes a periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes a periodos anteriores, excepto en las circunstancias descritas en los apartados 11, 12 y 14. (Ref: Apartado A2)

11. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:

    (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes a periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o

    (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref: Apartados A3-A5)

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes a periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref: Apartado A6)

---

[2] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14-17.

[3] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14.

En relación con el término “reexpresadas” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:

    (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;

    (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

    (c) la fecha de dicho informe. (Ref: Apartado A7)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual[4]. (Ref: Apartado A8)

Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref: Apartados A9-A10)

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706(Revisada)[5]. (Ref: Apartado A11)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

17. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:

    (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;

    (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

    (c) la fecha de dicho informe,

---

[4] NIA 510, apartado 6.

[5] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 10.

salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material que afecta a los estados financieros del periodo anterior, sobre los que un auditor predecesor expresó, previamente, una opinión no modificada, el auditor comunicará la incorrección al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad[6], y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. (Ref: Apartado A12)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual[7]. (Ref: Apartado A13)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

A1. En el caso de estados financieros comparativos, se solicitan manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas, previamente realizadas, con respecto al periodo anterior siguen siendo adecuadas. En el caso de cifras correspondientes a periodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan únicamente en relación con los estados financieros del periodo actual, ya que la opinión del auditor se refiere a dichos estados financieros, los cuales incluyen las cifras correspondientes a periodos anteriores. Sin embargo, el auditor solicita una manifestación escrita específica con respecto a cualquier reexpresión que se haya realizado para corregir una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior y que afecte a la información comparativa.

> En relación con el término “reexpresión” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

Ausencia de referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 10)

A2. La opinión del auditor no hace mención de las cifras correspondientes a periodos anteriores porque la opinión del auditor es sobre los estados financieros del periodo actual en su conjunto, incluyendo las cifras correspondientes a periodos anteriores.

---

[6] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

[7] NIA 510, apartado 6.

Modificación no resuelta en el informe de auditoría del periodo anterior (Ref: Apartado 11)

A3. Cuando en el informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, se haya incluido una opinión con salvedades, se haya denegado la opinión o se haya incluido una opinión desfavorable, y la cuestión que motivó la opinión modificada se resuelva y se contabilice o se revele correctamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, no es necesario que la opinión del auditor sobre el periodo actual haga mención de la opinión modificada anterior.

A4. Cuando el auditor haya expresado, previamente, una opinión modificada sobre el periodo anterior, puede ocurrir que la cuestión no resuelta que haya motivado dicha opinión modificada no sea relevante para las cifras del periodo actual. No obstante, puede requerirse una opinión con salvedades, la denegación de opinión o una opinión desfavorable (según corresponda) sobre los estados financieros del periodo actual debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras actuales y las cifras correspondientes a periodos anteriores.

A5. En los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 del Anexo se ilustra el caso en que en el informe de auditoría sobre el periodo anterior se hubiera expresado una opinión modificada y la cuestión que hubiera motivado dicha opinión no hubiera sido resuelta.

Incorrección en los estados financieros del periodo anterior (Ref: Apartado 12)

A6. Cuando los estados financieros del periodo anterior contengan una incorrección y no se hayan modificado y el informe de auditoría no se haya emitido de nuevo, pero las cifras correspondientes a periodos anteriores hayan sido correctamente reexpresadas o se haya revelado adecuadamente la información en los estados financieros del periodo actual, el informe de auditoría puede incluir un párrafo de énfasis que describa las circunstancias y haga referencia, cuando proceda, a la información revelada en los estados financieros que describa plenamente la cuestión (véase la NIA 706 (Revisada)).

> En relación con el término “reexpresadas” téngase en cuenta la nota al apartado 7 de esta Norma.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A7. El ejemplo de informe de auditoría n.º 3 del Anexo ilustra el caso en que los estados financieros del periodo anterior hayan sido auditados por un auditor predecesor y las disposiciones legales o reglamentarias no prohíban al auditor referirse al informe de dicho auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes a periodos anteriores.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 14)

A8. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada)[8] a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan

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

materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[9].

Estados financieros comparativos

Referencia en la opinión del auditor (Ref: Apartado 15)

A9. Puesto que el informe de auditoría sobre unos estados financieros comparativos se aplica a los estados financieros de cada uno de los periodos presentados, el auditor puede expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, denegar la opinión, o incluir un párrafo de énfasis con respecto a uno o más periodos, a la vez que expresa una opinión distinta sobre los estados financieros del otro periodo.

A10. En el ejemplo de informe de auditoría n.º 4 del Anexo se ilustra el caso en que se requiere que el auditor se pronuncie sobre los estados financieros del periodo actual y los del periodo anterior, en relación con la auditoría del periodo actual, y el informe del periodo anterior incluya una opinión modificada sin que se haya resuelto la cuestión que motivara dicha opinión modificada.

Opinión sobre los estados financieros del periodo anterior diferente de la opinión previa (Ref: Apartado 16)

A11. Cuando se informa sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del periodo actual, la opinión que se expresa sobre los estados financieros del periodo anterior puede ser diferente de la opinión previamente expresada, en el caso de que el auditor descubra, en el transcurso de la auditoría del periodo actual, circunstancias o hechos que afecten de forma material a los estados financieros de un periodo anterior. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades de información adicionales establecidas para impedir que en el futuro se confíe en el informe de auditoría previamente emitido sobre los estados financieros del periodo anterior.

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor (Ref: Apartado 18)

A12. Puede ocurrir que el auditor predecesor no pueda o no esté dispuesto a emitir de nuevo el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior. Un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría puede señalar que el auditor predecesor emitió su informe sobre los estados financieros del periodo anterior antes de ser éstos modificados. *(Frases suprimidas).*

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 19)

A13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada) a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

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

Anexo

(Ref: Apartados A5, A7, A10)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos modelos de informe. Sin embargo, estos modelos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los modelos de informes adaptados a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España sobre los ejemplos de cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos y modelos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos y modelos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los modelos de informe de auditoría adaptados que se presentan en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual.	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual y sobre el informe de gestión
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.	Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes al periodo anterior y sobre el informe de gestión.
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.	Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.
Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre los estados financieros, de una entidad que no es una entidad cotizada, del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto sobre las cifras del periodo actual como del periodo anterior.	Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre cuentas anuales comparativas de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y sobre ambos informes de gestión.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual.	Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales sobre las cifras del periodo actual y sobre el informe de gestión
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[2], en relación con los estados financieros. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210[2], en relación con las cuentas anuales. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual. • Los riesgos más significativos de la auditoria se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*.

• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[3]. • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)[3]. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales también afecta al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[4]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...][4]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre las cuentas anuales relativas a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en

amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.	xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben reducirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la de opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la

Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].* **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[5]** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[6] – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]. Los dos últimos párrafos de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptarían para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión y el tipo de salvedad].* **Responsabilidad de los administradores[5] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)[6] – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*
[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.	[2] NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.
[3] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*	[3] *NIA*-ES 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

	[4] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[4] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[5] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[5] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[6] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.	[6] NIA-ES 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.	Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a los posibles efectos que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior puede tener sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes al periodo anterior y sobre el informe de gestión.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la opinión con salvedades no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes (cifras comparativas) al periodo anterior.

• Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• Los riesgos más significativos de la auditoria incluyen además de las circunstancias descritas en el punto anterior, las cuales se explican en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, otros riesgos más significativos adicionales. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y las circunstancias que dan lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales afectan en la misma medida al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a

	presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[7]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes a periodos anteriores de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][7]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras comparativas del ejercicio anterior de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de

correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.	auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión con salvedades. Nuestra opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual también es una opinión con salvedades debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y los del anterior. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos.

	Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada riesgo más significativo conformidad con la NIA-ES 701 de:* *i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,* *ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y* *iii) en su caso, las observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta al informe de gestión].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[8] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores[8] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]	*[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor]*

[Dirección del auditor] *[Fecha]*	*[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

	[7] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[7] 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*.	
[8] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[8] U otro término adecuado según el marco normativo aplicable de la entidad auditada. El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad cotizada con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.	Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales (que presentan cifras comparativas) de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión no modificada (favorable) en el que se hace referencia a las cifras correspondientes a periodos anteriores que fueron auditados por un auditor predecesor.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

• El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. • Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes a periodos anteriores y el auditor ha decido hacerlo. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Las cuentas anuales correspondientes al periodo anterior fueron auditadas por un auditor predecesor. • Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes (cifras comparativas) a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[9]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. Destinatario correspondiente] [por encargo de…][9]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido

	situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
	Aspectos más relevantes de la auditoría *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada).]*
Otra cuestión Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.	**Otras cuestiones** Las cuentas anuales de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditadas por otro auditor que expresó una opinión favorable sobre dichas cuentas anuales el 31 de marzo de 20X1.
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)[10] – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1b) del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)].*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[11] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores[10] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros [Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)].	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** [Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

	[9] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[9] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados* financieros no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	
[10] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.	
[11] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[10] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre los estados financieros, de una entidad que no es una entidad cotizada, del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto sobre las cifras del periodo actual como del periodo anterior.	Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre cuentas anuales comparativas de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión con salvedades debido a que la cuestión que motivó la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre el periodo anterior no ha sido resuelta y tiene efectos materiales tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y sobre ambos informes de gestión.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales comparativas de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual. • El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades. • La cuestión que motivó la salvedad no ha sido resuelta. • Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para las cuentas

los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades. • Los riesgos más significativos de la auditoria se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en los informes de gestión de sendos ejercicios, y la cuestión que da lugar a una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales comparativas también afecta a ambos informes de gestión. • no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado

	y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[12]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, los estados del resultado global, los estados de cambios en el patrimonio neto y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][11]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden los balances a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, las cuentas de pérdidas y ganancias, los estados de cambios en el patrimonio neto, los estados de flujos de efectivo y las memorias, correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben disminuirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riegos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre dichos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la de opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] *[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)].* **Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[13]** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** [Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA 700 (Revisada)]. **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]* *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	**Otra información: Informe de gestión** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA-ES 720 (Revisada)]. Los dos últimos párrafos de la sección Otra información del Ejemplo 6 se adaptarían para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a ambos informes de gestión y el tipo de salvedad].* **Responsabilidad de los administradores[12] en relación con las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad]*

	[11] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[12] 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*.	

[13] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[12] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA)

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

NIA-ES 720 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026)

(Ref: NIA 210 pie 19, NIA 450 pie 14, NIA 560 pie 1, NIA 700 pie 14, NIA 706 pie 3)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Obtención de la otra información	13
Lectura y consideración de la otra información	14-15
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	16
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	17-19
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	20
Informe	21-24
Documentación	25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	
Obtención de la otra información	A1-A10
Lectura y consideración de la otra información	A11-A22
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	A23-A38
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	A39-A43

Respuesta cuando existe una incorrección material en la otra información A44-A50

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno A51

Informe A52-A59

Anexo 1: Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con otra información

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

"Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

a.- En relación con el alcance y aplicación de esta Norma en España debe tenerse en cuenta que afecta únicamente a "otra información" que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria y formulados por los responsables de gobierno de la entidad. En particular, y sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

No obstante, podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información formulada por los responsables de gobierno de la entidad que forme parte del informe anual por necesidades de índole mercantil o económico-financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales. En tal caso, el auditor deberá aplicar la norma en su integridad, debiendo documentar en los papeles de trabajo las razones que justifican su aplicación, así como los procedimientos aplicados de conformidad con esta Norma.

b.- Lo dispuesto en esta norma referente a los supuestos en que la "otra información" se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha "otra información" exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.

c.- En relación con el alcance de los requerimientos respecto de la "otra información", debe tenerse en cuenta que, con carácter general, consistirá en evaluar e informar sobre la concordancia de la "otra información" con las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en esta NIA. Sin embargo, en relación con el informe de gestión, pueden existir tres niveles de alcance en la revisión del auditor, en aplicación de los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo:

i) Un nivel general que consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la "otra información" con las cuentas anuales, en línea con lo dispuesto en la norma internacional de auditoría.

ii) Un nivel adicional a lo previsto en el inciso i) anterior, consistente en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme a la normativa que, en su caso, resulta de aplicación, de acuerdo con lo exigido en la LAC.

iii) Un nivel específico más reducido que el previsto en el inciso i) anterior, aplicable, de conformidad con lo establecido en la LAC, a determinadas informaciones integrantes del informe de gestión, también cuando se incluyan de forma voluntaria, como, por ejemplo, el estado de información no financiera, diversa información recogida en el informe anual de gobierno corporativo o el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros, que consiste en comprobar únicamente que la citada información se ha facilitado en los términos previstos por la normativa vigente y, en caso contrario, informar sobre ello.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito.

2. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 200[1]. Los requerimientos de la NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

3. Esta NIA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.

4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables[2] *(frase suprimida).*

> A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

5. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría. La otra información también puede incluir otras cuestiones.

6. Las responsabilidades del auditor en relación con otra información (distinta de las correspondientes responsabilidades de informar) son aplicables con independencia de si el auditor obtiene la otra información antes o después de la fecha del informe de auditoría.

---

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

[2] *(Nota al pie suprimida).*

En relación con la obtención de la "otra información" después de la fecha del informe de auditoría, véase lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

7. Esta NIA no se aplica a:

   (a) anuncios preliminares de información financiera o

   (b) documentos de ofertas de valores, incluidos los folletos.

8. Las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre otra información ni imponen al auditor la obligación de obtener un grado de seguridad acerca de la otra información.

9. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con otra información que quedan fuera del alcance de esta NIA.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, 8 y 9 de esta Norma, en lo que respecta al informe de gestión deben tenerse en consideración los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo, a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido)*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 22 de enero de 2026, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2026, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo, salvo por lo que se refiere a la responsabilidad de informar acerca del impuesto sobre sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, que es de aplicación a informes de auditoría de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 22 de junio de 2025.

Objetivos

11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, los objetivos del auditor son:

   (a) considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;

   (b) considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría;

   (c) responder de manera adecuada cuando el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material; y

   (d) informar de conformidad con esta NIA.

Adicionalmente a lo establecido en este apartado, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo, a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Definiciones

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

(a) Informe anual – Documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A1-A5, NIA 701 pie 31)

A los efectos de lo indicado en este apartado, respecto a los documentos que integran el informe anual debe tenerse en cuenta lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma. Con carácter general, el informe anual de las sociedades de capital no cotizadas se considerará que se compone del conjunto formado por las cuentas anuales y el informe de gestión que las acompaña, en cumplimiento del artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Sin perjuicio de lo que pudieran prever o exigir otras disposiciones específicas que resulten de aplicación, en lo que respecta a entidades cotizadas, el artículo 99 de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión regula el contenido del informe financiero anual de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero anual de dichas entidades comprenderá las cuentas anuales, y el informe de gestión revisados por el auditor de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como las declaraciones de responsabilidad de su contenido.

(b) Incorrección en la otra información – Existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref: Apartados A6-A7)

En el caso del informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en esta definición se considerará incorrección la omisión de la información requerida legalmente, así como las incorrecciones que se detecten en su contenido o presentación.

(c) Otra información – Información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. (Ref: Apartados A8-A10)

> A efectos de esta definición véase lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.
>
> La referencia a los estados financieros se entenderá realizada a las cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios o un solo estado financiero.

Requerimientos

Obtención de la otra información

13. El auditor: (Ref: Apartados A11-A22)

(a) determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;

(b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente y, si fuera posible, antes de la fecha del informe de auditoría, la versión final del documento o documentos que comprende el informe anual; y

(c) cuando alguno o todos los documentos indicados en (a) no vayan a estar disponibles hasta después de la fecha del informe de auditoría, solicitará a la dirección manifestaciones escritas de que se le proporcionará la versión final del documento o documentos cuando esté disponible y antes de ser publicada por la entidad, con el fin de que el auditor pueda aplicar los procedimientos requeridos por esta NIA. (Ref: Apartado A22)

> En relación con la posibilidad contemplada en las letras b) y c) de este apartado, de que la "otra información" pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Lectura y consideración de la otra información

14. El auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref: Apartados A23-A24)

(a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros; y (Ref: Apartados A25-A29)

(b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia

de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref: Apartados A30-A36)

15. Al leer y considerar la otra información de conformidad con el apartado 14, el auditor se mantendrá atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en la otra información que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. (Ref: Apartados A24, A37-A38)

En lo que respecta al informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en los apartados 14 y 15, deberán aplicarse los procedimientos que sean precisos, a partir del conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, al objeto de detectar las posibles incorrecciones materiales en su contenido y presentación, de conformidad con los alcances y excepciones previstos en la LAC a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma. A estos efectos, el auditor leerá el informe de gestión, contrastará los requerimientos sobre contenido y presentación del mismo previstos en la normativa aplicable a la entidad y considerará la existencia, en su caso, de incorrecciones materiales al respecto.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

16. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si: (Ref: Apartados A39-A43)

    (a) existe una incorrección material en la otra información;

    (b) existe una incorrección material en los estados financieros; o

    (c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

En lo que respecta a la consideración de la existencia de una incorrección material en el informe de gestión en referencia a contenido y presentación, deben tenerse en consideración igualmente los criterios contenidos en el apartado A7 en relación con el concepto de materialidad.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

17. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:

    (a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado; o

    (b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría, y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartado A44)

    (a) la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el auditor prevé

tratar la incorrección material en el informe de auditoría (véase el apartado 22(e)(ii)); o (Ref: Apartado A45, NIA 260 pie 20)

(b) la renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A46-A47)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

19. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría:

(a) si se corrige la otra información, aplicará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias; o (Ref: Apartado A48)

(b) si la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales, para intentar que se llame la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material no corregida. (Ref: Apartados A49-A50)

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la "otra información" pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

20. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos de los apartados 14-15, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el auditor responderá de manera adecuada de conformidad con las otras NIA. (Ref: Apartado A51)

Informe

21. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Otra información", u otro título adecuado, cuando, en la fecha del informe de auditoría:

(a) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, el auditor haya obtenido, o espere obtener, la otra información; o

(b) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información. (Ref: Apartado A52)

Cuando la otra información consista exclusivamente en un único documento, el título de la sección especificará la denominación del mismo, por ejemplo "Otra información: Informe de gestión". En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la "otra información" pueda obtenerse, toda o parte, después de la fecha de emisión del

informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

22. Cuando el informe de auditoría deba incluir la sección "Otra información" de conformidad con el apartado 21, dicha sección incluirá: (Ref: Apartado A53)

(a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;

(b) la identificación de:

(i) en su caso, otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría; y

Se incluirá, siempre que su denominación o título no sea suficientemente explicativo, una descripción sucinta del estado o documento de que se trate.

(ii) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, otra información, en su caso, que se espera obtener después de la fecha del informe de auditoría;

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la "otra información" pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

(c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;

(d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA; y

(e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría: (Ref: NIA 805 pie 13)

(i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto; o

(ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

En lo que respecta al informe de gestión, en la aplicación de lo establecido en las letras c), d) y e) deben tenerse en consideración los alcances de los requerimientos a los que se refieren la primera nota aclaratoria al apartado de alcance y a las notas aclaratorias a los apartados 12 a 15 de esta Norma.

23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3], el auditor considerará las implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada en la declaración requerida en el apartado 22(e). (Ref: Apartados A54-A58)

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

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

24. *(Apartado suprimido)*.

Documentación

25. Al cumplir los requerimientos de la NIA 230[4] según se aplica a la presente NIA, el auditor incluirá en la documentación de auditoría:

    (a) la documentación de los procedimientos aplicados de conformidad con esta NIA; y

    (b) la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo que requiere esta NIA.

En lo que respecta al informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en este apartado, deberá incluirse la documentación correspondiente a los procedimientos aplicados a efectos del cumplimiento de los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su normativa de desarrollo, de acuerdo con lo previsto en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance y en las notas aclaratorias a los apartados 12 a 15 de esta Norma.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Informe anual (Ref: Apartado 12(a))

Véanse notas aclaratorias al apartado de alcance y al apartado 12 de esta Norma.

A1. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre definan, para las entidades de una jurisdicción concreta, el contenido del informe anual y el título que se le ha de dar; sin embargo, el nombre y el contenido pueden variar de una jurisdicción a otra. (Ref: NIA 701 pie 31)

A2. El informe anual se prepara habitualmente con periodicidad anual. Sin embargo, cuando los estados financieros sometidos a auditoría se preparan con una periodicidad inferior o superior al año, también se puede preparar un informe anual que cubra el mismo periodo que los estados financieros.

A título de ejemplo, y sin perjuicio de lo que se pudiera exigir por la normativa específica que fuera aplicable, en relación con el informe de gestión, la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión regula en su artículo 100 el contenido del informe financiero semestral de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero semestral de dichas entidades comprenderá los estados financieros semestrales, un informe de gestión intermedio y las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido.

A3. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento y se denomine "Informe anual" o tenga algún otro título. En otros casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los propietarios (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la

[4] NIA 230, *Documentación de auditoría,* apartados 8-11.

entidad y sobre sus resultados y su situación financieros como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), mediante un único documento o a través de dos o más documentos separados que, en conjunto, tienen el mismo propósito. Por ejemplo, dependiendo de las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre de una determinada jurisdicción, uno o varios de los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:

- Informe de gestión, comentario de la dirección o informes de revisión de la explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores).
- Declaración del presidente.
- Informe de gobierno corporativo.

  De conformidad con el artículo 538 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea incluirán en el informe de gestión, en una sección separada, el informe de gobierno corporativo. Las sociedades anónimas cotizadas deberán incluir, junto con aquel, asimismo, el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros.

- Informes de control interno y de valoración de riesgos.

  Véase nota aclaratoria del apartado 12 a) de esta Norma.

A4. El informe anual se puede poner a disposición de los usuarios en formato papel o de modo electrónico, lo que incluye la página web de la entidad. Un documento (o un conjunto de documentos) puede cumplir la definición de informe anual, independientemente del modo en que se pone a disposición de los usuarios.

A5. El informe anual difiere por su naturaleza, finalidad y contenido de otros informes, tales como un informe preparado para satisfacer las necesidades de información de un determinado grupo de interés o un informe preparado para cumplir un objetivo de información concreto de un regulador (incluso cuando se requiere que tal informe esté a disposición del público). Ejemplos de informes que, cuando se emiten como documentos independientes, no forman parte habitualmente del conjunto de documentos que comprende un informe anual (sujeto a las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre) y que, en consecuencia, no se consideran otra información dentro del alcance de esta NIA son:

- Informes sectoriales o para el regulador (por ejemplo, informes sobre la adecuación del capital), como los que es posible que se preparen en el sector bancario, asegurador o de fondos de pensiones.
- Informes de responsabilidad social corporativa.
- Informes de sostenibilidad.
- Informes de diversidad e igualdad de oportunidades.
- Informes de responsabilidad por productos.
- Informes de prácticas laborales y de condiciones de trabajo.
- Informes de derechos humanos.

Incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 12(b))

A6. Cuando se revela una cuestión concreta en la otra información, es posible que la otra información omita u oculte información necesaria para entender adecuadamente dicha cuestión. Por ejemplo, si la otra información pretende tratar los indicadores clave de resultados utilizados por la dirección, la omisión de un indicador clave de resultados utilizado por la dirección podría ser un indicio de que la otra información induce a error.

A7. Es posible que el concepto de materialidad sea objeto de discusión en un marco aplicable a la otra información y, en ese caso, dicho marco puede servir de marco de referencia para el auditor al enjuiciar la materialidad según esta NIA. Sin embargo, en muchos casos puede no existir un marco que incluya una discusión del concepto de materialidad aplicado a la otra información. En tales circunstancias, las siguientes características proporcionan al auditor un marco de referencia en la determinación de si es material o no una incorrección en la otra información:

- La materialidad se considera en el contexto de las necesidades comunes de información de los usuarios en su conjunto. Se espera que los usuarios de la otra información sean los mismos que los usuarios de los estados financieros ya que se puede esperar que tales usuarios lean y consideren la otra información para situar los estados financieros en su contexto.
- Los juicios acerca de la materialidad se aplican teniendo en cuenta las circunstancias concretas de la incorrección, considerando si el efecto de la incorrección no corregida podría influir en los usuarios. No todas las incorrecciones influirán en las decisiones económicas de los usuarios.
- Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Por consiguiente, esos juicios pueden tener en cuenta la naturaleza o la magnitud de los elementos de los que trata la otra información en el contexto del informe anual de la entidad.

Otra información (Ref: Apartado 12(c))

En relación con los documentos que pueden considerarse “otra información” en España, véase la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A8. El Anexo 1 contiene ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información.

A9. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se revele información concreta pero permitir que se sitúe fuera de los estados financieros[5]. Puesto que esas revelaciones de información son requeridas por el marco de información financiera aplicable, forman parte de los estados financieros. Por consiguiente, no constituyen otra información a los efectos de esta NIA.

A10. Las etiquetas XBRL (Extensible Business Reporting Language) no constituyen otra información según se define en esta NIA.

[5] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7*, Instrumentos financieros: Información a revelar*, permite que determinada información a revelar requerida por las NIIF figure bien en los estados financieros o se incorpore mediante una referencia cruzada de los estados financieros a algún otro estado, tal como un informe de gestión o un informe de riesgos, que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros, en los mismos términos y simultáneamente.

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 13)

Véanse notas aclaratorias al apartado de alcance y al apartado 13 de esta Norma.

A11. La determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual es a menudo evidente sobre la base de las disposiciones legales, reglamentarias o de la costumbre. En muchos casos, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan por costumbre publicar un conjunto de documentos que constituyen el informe anual o se hayan comprometido a hacerlo. Sin embargo, en algunos casos, puede no estar claro qué documento o documentos constituyen el informe anual. En esos casos, el momento de realización y el propósito de los documentos (y las personas a quienes se destinan) son cuestiones que pueden ser relevantes para el auditor en su determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual.

A12. Cuando el informe anual se traduce a otros idiomas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias (como puede ocurrir cuando una jurisdicción tiene más de un idioma oficial) o cuando se preparan múltiples "informes anuales" de conformidad con diferentes legislaciones (por ejemplo, cuando una entidad cotiza en más de una jurisdicción), es posible que se deba tener en cuenta si uno o más de los "informes anuales" forman parte de la otra información. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias proporcionen orientaciones adicionales al respecto.

A13. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la preparación del informe anual. El auditor puede comunicarse con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- Sus expectativas en relación con la obtención de la versión final del informe anual (incluido el conjunto de documentos que lo comprenden), de manera oportuna, antes de la fecha del informe de auditoría, de modo que pueda aplicar los procedimientos establecidos en esta NIA antes de la fecha de este o, si no es posible, tan pronto como sea posible y, en cualquier caso, antes de que la entidad publique dicha información.
- Las posibles implicaciones cuando se obtenga la otra información después de la fecha del informe de auditoría.

A14. Las comunicaciones que se mencionan en el apartado A13 pueden ser especialmente adecuadas por ejemplo:

- En un encargo de auditoría inicial.
- Cuando se haya producido un cambio de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando se espere obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

A15. Cuando sea necesario que los responsables del gobierno de la entidad aprueben la otra información antes de su publicación por la entidad, la versión final de dicha otra información es la que haya sido aprobada por los responsables del gobierno de la entidad para su publicación.

A16. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento que se deba publicar, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias o con la práctica de información de la entidad, poco después del cierre del ejercicio de tal forma que esté disponible para el auditor antes de la fecha del informe de auditoría. En otros

casos, puede ocurrir que dicho documento no se tenga que publicar hasta un momento posterior o cuando lo decida la entidad. También puede haber circunstancias en las que el informe anual de la entidad sea un conjunto de documentos, cada uno de los cuales esté sujeto a diferentes requerimientos o prácticas de información de la entidad con respecto al momento de su publicación.

A17. Puede haber circunstancias en las que, a la fecha del informe de auditoría, la entidad esté considerando desarrollar un documento que es posible que vaya a formar parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe voluntario para los interesados) pero la dirección no puede confirmar al auditor el propósito o el momento de realización de dicho documento. Si el auditor no puede asegurarse del propósito o del momento de realización de dicho documento, no se considera otra información a los efectos de esta NIA.

A18. La obtención de la otra información de manera oportuna antes de la fecha del informe de auditoría permite que se realice cualquier modificación que se considere necesaria de los estados financieros, del informe de auditoría o de la otra información antes de su publicación. La carta de encargo[6] puede hacer referencia a un acuerdo con la dirección de poner a disposición del auditor la otra información de manera oportuna y, a ser posible, antes de la fecha del informe de auditoría.

A19. Cuando la otra información sólo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, la versión de la otra información obtenida de la entidad, y no la que figure en la página web de la entidad, es el documento pertinente al que el auditor aplicaría los procedimientos de conformidad con esta NIA. Esta NIA no impone al auditor ninguna responsabilidad de buscar otra información, incluida otra información que pueda figurar en la página web de la entidad, ni de aplicar ningún procedimiento para confirmar que otra información se muestra de manera adecuada en la página web o que ha sido transmitida o mostrada electrónicamente de manera adecuada.

A20. Nada impide que el auditor ponga fecha o emita su informe de auditoría si no ha obtenido toda o parte de la otra información.

A21. Cuando la otra información se obtenga después de la fecha del informe de auditoría, no se requiere que el auditor actualice los procedimientos aplicados de conformidad con los apartados 6 y 7 de la NIA 560[7].

A22. La NIA 580[8] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el uso de manifestaciones escritas. La manifestación escrita que se debe solicitar según el apartado 13(c) en relación con otra información que sólo estará disponible después de la fecha del informe de auditoría tiene como finalidad dar apoyo a la capacidad del auditor de terminar los procedimientos requeridos por esta NIA con respecto a dicha información. Además, el auditor puede considerar útil solicitar otras manifestaciones escritas, por ejemplo, de que:

- la dirección ha informado al auditor de todos los documentos que tiene previsto publicar que puedan contener otra información;
- los estados financieros y cualquier otra información obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe son congruentes entre sí, y la otra información no contiene ninguna incorrección material; y

---

6 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24.

7 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*.

8 NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

- con respecto a la otra información que no haya sido obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe, que la dirección tiene previsto preparar y publicar esa otra información y la fecha de publicación prevista.

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A23. De conformidad con la NIA 200[9], el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional. Mantener el escepticismo profesional durante la lectura y la consideración de la otra información incluye, por ejemplo, reconocer que la dirección puede ser excesivamente optimista en cuanto al éxito de sus planes y prestar especial atención a información que pueda ser incongruente con:

(a) los estados financieros; o

(b) el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A24. De conformidad con la NIA 220 (Revisada), el socio del encargo debe asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo[10] y determinar que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifica y realiza de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables[11]. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14-15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14-15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

La referencia a las normas profesionales se entenderá realizada a las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros (Ref: Apartado 14(a))

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

[9] NIA 200, apartado 15.

[10] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros,* apartados 29-30.

[11] NIA 220 (Revisada), apartado 30(a).

A25. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros. Algunos ejemplos de esas cantidades u otros elementos son:

- Tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros.
- Información revelada que proporciona un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta mostrados en los estados financieros, tales como, "De los ingresos de 20X1, XXX millones fueron generados por el producto X e YYY millones por el producto Y."
- Descripciones de los resultados, tales como, "Los gastos totales de Investigación y Desarrollo fueron de XXX en 20X1."

A26. Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

A27. La selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional. Son factores relevantes para este juicio:

- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
- Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
- La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.

A28. La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta que las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo de que proporcione un grado de seguridad sobre otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información. Algunos ejemplos de dichos procedimientos son:

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.
- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
  - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información; y
  - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

A29. Evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la otra información con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable teniendo en

cuenta la naturaleza de la otra información, su modo de presentación comparado con el de los estados financieros.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A30. La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)). Algunos ejemplos de esas cantidades o elementos son:

- Información revelada sobre el número de unidades producidas o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica.
- Una declaración de que "La compañía ha lanzado los productos X e Y a lo largo del ejercicio".
- Un resumen de la localización de las principales operaciones de la entidad, como "el principal centro de operaciones de la entidad es el país X y también opera en los países Y y Z".

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[12]. La NIA 315 (Revisada 2019) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

(a) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI;

(b) factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;

(c) las medidas relevantes utilizadas, interna y externamente para valorar el resultado financiero de la entidad; y

(d) el control interno de la entidad.

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A33. Al considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, el auditor se puede centrar en aquellas cuestiones de la otra información que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la otra información en relación con dicha cuestión pudiera ser material.

A34. En relación con muchas cuestiones en la otra información, el recuerdo que tenga el auditor de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle considerar si existe una incongruencia material entre la otra

[12] NIA 315 (Revisada2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados 19-27.

información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Cuanta más experiencia tenga y cuanto más familiarizado esté con los aspectos clave de la auditoría, mayor será la probabilidad de que el recuerdo que tiene el auditor de las cuestiones significativas sea suficiente. Por ejemplo, es posible que el auditor pueda detectar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por él en la auditoría a partir de su recuerdo de las discusiones mantenidas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad o de los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados durante la realización de la auditoría, como la lectura y consideración de las actas del consejo, sin que sea necesario adoptar medidas adicionales.

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo incluidos los auditores de los componentes que correspondan es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:

- Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por él durante la realización de la auditoría.
- Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo incluidos los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo incluidos los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

A37. Otra información puede incluir discusiones de cuestiones no relacionadas con los estados financieros y también puede ir más allá que el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Por ejemplo, la otra información puede incluir declaraciones sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de la entidad.

A38. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables *(frase suprimida)*[13]. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información podría dar lugar a que el auditor identificara cuestiones como:

- diferencias entre la otra información y el conocimiento general, aparte del conocimiento obtenido en la auditoría, del miembro del equipo del encargo que lee

[13] *(Nota al pie suprimida)*.

y considera la otra información que lleven al auditor a pensar que parece que existe una incorrección material en la otra información; o

- una incongruencia interna en la otra información que lleve al auditor a pensar que parece existir una incorrección material en la otra información.

En relación con los requerimientos de ética, véase nota aclaratoria al apartado 4 de esta Norma.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información (Ref: Apartado 16)

A39. La discusión del auditor con la dirección sobre una incongruencia material (o cuando parece que existe una incorrección material en la otra información) puede incluir solicitar a la dirección que sustente sus declaraciones en la otra información. Basándose en la información o en las explicaciones adicionales de la dirección, el auditor puede quedar convencido de que no existe una incorrección material en la otra información. Por ejemplo, es posible que las explicaciones de la dirección proporcionen una base razonable y suficiente para diferencias de juicio válidas.

A40. Por el contrario, la discusión con la dirección puede proporcionar más información que soporte la conclusión del auditor de que existe una incorrección material en la otra información.

A41. Al auditor le puede resultar más difícil cuestionar a la dirección en cuestiones de juicio que en cuestiones de hecho. Sin embargo, puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que la otra información contiene afirmaciones que no son congruentes con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por él en la auditoría. Dichas circunstancias pueden originar dudas acerca de la otra información, de los estados financieros o del conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A42. Puesto que hay una amplia gama de posibles incorrecciones materiales en la otra información, la naturaleza y la extensión de otros procedimientos que puede aplicar el auditor para concluir si existe una incorrección material en la otra información son cuestiones de juicio profesional del auditor según las circunstancias.

A43. Cuando una cuestión no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, es posible que el auditor no pueda evaluar del todo las respuestas de la dirección a sus indagaciones. No obstante, basándose en la información o explicaciones adicionales de la dirección o como resultado de cambios efectuados por la dirección en la otra información, el auditor puede quedar convencido de que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información. Cuando el auditor no pueda concluir que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información, puede solicitar a la dirección que consulte a un tercero cualificado (por ejemplo, a un experto de la dirección o a un asesor jurídico). En determinados casos, después de tener en cuenta las respuestas a las consultas de la dirección, es posible que el auditor no pueda concluir si existe o no una incorrección material en la otra información. El auditor puede entonces tomar una o más de las siguientes medidas:

- obtener asesoramiento de su asesor jurídico;
- considerar las implicaciones para el informe de auditoría, por ejemplo, si debe describir las circunstancias cuando la dirección impone una limitación; o

- la renuncia a la auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 18)

A44. Las medidas que tome el auditor si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El auditor puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al auditor a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 18(a))

A45. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia de auditoría en general.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 18(b))

A46. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de las manifestaciones obtenidas de ellos durante la realización de la auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 18. b) de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 18(b))

A47. *(Apartado suprimido).*

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19)

En relación con los apartados A48 a A50, sobre la posibilidad contemplada en estos apartados, de que la "otra información" pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en

España, conforme a lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A48. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y dicha incorrección material ha sido corregida, los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias incluyen determinar que la corrección se ha realizado (de conformidad con el apartado 17(a)) y pueden incluir revisar las medidas que ha tomado la dirección para comunicarse con las personas que hubieran recibido la otra información, si ya se había publicado, para informarlas de la modificación.

A49. Si los responsables del gobierno de la entidad rehúsan modificar la otra información, tomar las medidas adecuadas para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría requiere el ejercicio de juicio profesional y puede verse afectado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables en la jurisdicción. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico sobre sus derechos y obligaciones.

A50. Cuando permanezca sin corregir una incorrección material en la otra información, las medidas adecuadas que puede tomar el auditor para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría, cuando lo permiten las disposiciones legales o reglamentarias incluyen, por ejemplo:

- Proporcionar a la dirección un nuevo informe de auditoría o un informe de auditoría corregido que incluya una sección modificada de conformidad con el apartado 22 y solicitar a la dirección que proporcione dicho informe nuevo o corregido a los usuarios para los que se prepara. Al hacerlo, es posible que el auditor deba tener en cuenta el efecto, en su caso, sobre la fecha del informe nuevo o corregido, considerando los requerimientos de las NIA o de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. El auditor también puede revisar las medidas que ha tomado la dirección para proporcionar el informe de auditoría nuevo o corregido a esos usuarios;
- llamar la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material en la otra información (por ejemplo, tratando la cuestión en una junta general de accionistas);
- comunicarse con un regulador o con el organismo profesional pertinente con respecto a la incorrección material no corregida; o
- considerar las implicaciones para la continuidad del encargo (véase también el apartado A46).

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera y del sistema de control interno de la entidad y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor[14].

[14] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-26 y 37.

- La responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros[15].
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre[16].

Informe (Ref: Apartados 21-24)

A52. En el caso de una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, el auditor podría considerar que es adecuado identificar en su informe de auditoría otra información que espera obtener después de la fecha del mismo con el fin de proporcionar mayor transparencia sobre la otra información que es objeto de la responsabilidad del auditor según esta NIA. El auditor puede considerarlo adecuado, por ejemplo, cuando la dirección le puede manifestar que esa otra información se publicará después de la fecha del informe de auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 22. b) de esta Norma.

Ejemplos de informes (Ref: Apartados 21-22)

A53. En el Anexo 2 se incluyen ejemplos de la sección "Otra información" del informe de auditoría.

Implicaciones para el informe cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) (Ref: Apartado 23, NIA 705 pie 5)

A54. Puede ocurrir que una opinión de auditoría con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) no influya en la declaración requerida por el apartado 22(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. Por ejemplo, una opinión con salvedades sobre los estados financieros por no revelar la remuneración de los administradores según lo requiere el marco de información financiera aplicable puede no tener ninguna implicación para la información que requiere esta NIA. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A55-A58.

Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

A55. En circunstancias en las que el auditor exprese una opinión con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros.

Opinión con salvedades debida a una limitación al alcance

A56. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a una partida material de los estados financieros, el auditor no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el auditor no pueda concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esta cuestión originan una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el auditor modifique la declaración que requiere el apartado 22(e) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada

[15] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.
[16] NIA 560, apartados 10 y 14.

por la dirección en la otra información en relación con la que el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros como se explica en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. No obstante, el auditor está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

Opinión desfavorable (adversa)

A57. Una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción en el informe de auditoría de otras incorrecciones materiales en la otra información detectadas por el auditor de conformidad con el apartado 22(e)(ii). Cuando el auditor haya emitido una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 22(e) por ejemplo, para indicar que en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

A58. Cuando el auditor exprese una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA.

> Lo dispuesto en el apartado A58 no resulta de aplicación en España para la "otra información" que deba presentarse por exigencia legal o reglamentaria acompañando las cuentas anuales y respecto a la cual se exige por la normativa de aplicación un pronunciamiento determinado al auditor de cuentas en su informe de auditoría, en cuyo caso debe mantenerse la sección aún en el supuesto de emisión de informe con opinión denegada. En particular, en aquellos casos en que la otra información se refiera al informe de gestión y se deniegue la opinión sobre las cuentas anuales, a los efectos previstos en la LAC, deberá mantenerse la sección correspondiente a "otra información" del informe de auditoría, en la que se haga referencia a los motivos de la denegación indicados en el apartado de fundamento de la opinión de auditoría y al consiguiente efecto en la opinión a realizar sobre el informe de gestión en los términos exigidos por la citada normativa.
>
> Véase ejemplo de informe n.º 8 con opinión denegada en el Anexo 2 de esta Norma.

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 24)

A59. (*Apartado suprimido)*[17]*.*

[17] *(Nota al pie suprimida).*

Anexo 1

(Ref: Apartados 14, A8)

Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Véase primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A continuación se enumeran ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en otra información. La siguiente lista no pretende ser exhaustiva.

Cantidades

- Partidas de un resumen de resultados clave, como el resultado neto, el beneficio por acción, los dividendos, las ventas y otros ingresos de explotación, y las compras y gastos de explotación.
- Datos operativos seleccionados, como el beneficio de las operaciones continuadas por áreas principales de operaciones, o las ventas por segmentos geográficos o por línea de producto.
- Partidas especiales, como las ventas de activos, las provisiones para litigios, el deterioro de activos, los ajustes fiscales, las provisiones para reparación medioambiental y los gastos de reestructuración y reorganización.
- Información sobre la liquidez y recursos de capital, como el efectivo, los equivalentes de efectivo y valores negociables, los dividendos y la deuda, el arrendamiento financiero y los intereses minoritarios.
- Inversiones de capital por segmento o por división.
- Cantidades relacionadas con acuerdos de financiación fuera de balance y sus efectos financieros.
- Cantidades relacionadas con garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones judiciales o medioambientales y otras contingencias.
- Variables o ratios económicos como el margen bruto, el rendimiento medio del capital invertido, el rendimiento medio del patrimonio neto, el ratio de cobertura de intereses y el ratio de endeudamiento. Algunas de estas cantidades se pueden conciliar con los estados financieros.

Otros elementos

- Explicaciones de estimaciones contables críticas y de las hipótesis relacionadas.
- Identificación de las partes vinculadas y transacciones con las mismas.
- Articulación de las políticas de la entidad o enfoque de la gestión de los riesgos de materias primas, moneda extranjera o tipos de interés, mediante la utilización de contratos de futuros, contratos de permuta (swaps) de tipos de interés u otros instrumentos financieros.
- Descripción de la naturaleza de los acuerdos de financiación fuera de balance.
- Descripción de garantías, indemnizaciones, obligaciones contractuales, litigios u obligaciones medioambientales y otras contingencias, así como las evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección de las correspondientes exposiciones de la entidad.

- Descripción de cambios en los requerimientos legales o reglamentarios, como nuevas reglamentaciones fiscales o medioambientales que han tenido un impacto material en las operaciones de la entidad o en su situación fiscal o que tendrán un impacto material en las perspectivas económicas futuras de la entidad.
- Evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección del impacto en los resultados, en la situación financiera y en los flujos de efectivo de la entidad, de nuevas normas de información financiera que hayan entrado en vigor en el ejercicio o que entrarán en vigor en el próximo ejercicio.
- Descripciones generales del entorno de negocios y perspectivas.
- Resumen de la estrategia.
- Descripción de tendencias en los precios de mercado de materias primas.
- Comparación de la oferta, demanda y normativa entre áreas geográficas.
- Explicación de factores concretos que influyen en la rentabilidad de la entidad en segmentos concretos.

Anexo 2

(Ref: Apartados 22, A53)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con otra información

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos ejemplos de informes. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas. Por otra parte, de acuerdo a lo indicado en la nota al alcance de esta NIA-ES, figuran como suprimidos los ejemplos que no se adaptan a la normativa española por no ser de aplicación en España las circunstancias del ejemplo planteado.
- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.	Ejemplo 1 a): Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, que presenta el estado de información no financiera o la información sobre sostenibilidad, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
	Ejemplo 1b): Informe de auditoría de cuentas anuales formuladas en modelo normal de una entidad que no es una entidad de interés público, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el informe de gestión.
	Ejemplo 1.c): Informe de auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es una entidad de interés público, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la propuesta de aplicación del resultado.
Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 2: (*suprimido).*
Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y	Ejemplo 3: (*suprimido).*

espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	
Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 4: *(suprimido).*
Ejemplo 5: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.	Ejemplo 5: Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en el informe de gestión.
Ejemplo 6: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.	Ejemplo 6: Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en igual medida al informe de gestión consolidado.
Ejemplo 7: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.	Ejemplo 7: Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable sobre las cuentas anuales consolidadas afecta en la misma medida al informe de gestión.
	Ejemplo 8: Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales lo cual afecta igualmente al informe de gestión.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.	Ejemplo 1a) – Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, que presenta el estado de información no financiera o la información sobre sostenibilidad con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[1]). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[2].	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público cotizada, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)[1]. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para

• Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[3]. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.	continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)[2]. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701[3]. • La sociedad presenta el estado de información no financiera o la información sobre sostenibilidad. • La sociedad es cotizada por lo que presenta informe anual de gobierno corporativo (IAGC) e informe anual sobre remuneraciones de los consejeros (IARC). • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al art. 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, como son: ○ Comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En

	este ejemplo, la entidad estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe y no lo publicó en el Registro Mercantil y en la página web correspondiente, de conformidad con lo previsto en la citada disposición. ○ Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría. ○ Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones. ○ Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE
A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]	A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]:
Informe sobre la auditoría de los estados financieros[4]	**Informe sobre las cuentas anuales**
Opinión	**Opinión**
Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.	Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.
En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).	En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
Fundamento de la opinión	**Fundamento de la opinión**
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no

proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.	hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Cuestiones clave de la auditoría[5] Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].* Otra información [u otro título si es adecuado, como Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente] La dirección[6] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,[7] pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente]. Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta. En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado,	**Cuestiones clave de la auditoría[4]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)[8] – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*

concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.	**Otra información: Informe de gestión** La otra información[6] comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1 cuya formulación es responsabilidad de los administradores[5] de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en: (a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera, determinada información incluida en el Informe anual de gobierno corporativo y el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros, a los que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se han facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, informar sobre ello[9, 10]. (b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello. Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información mencionada en el apartado a) anterior se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable[11, 12] y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio *[20x1]* y su contenido y

	presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[8] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[9] – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales[7]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)[8] – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][10]]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

[1] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.	[1] NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*
[2] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.	[2] NIA 570-ES (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*
[3] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	[3] NIA-ES 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades de interés público.
[4] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.	

[5] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría *sólo* en el caso de entidades cotizadas.	[4] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría en el caso de entidades de interés público. En el caso de entidades no consideradas de interés público la sección se denominará *aspectos más relevantes de la auditoría*.
[6] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[5] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de la otra información considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[7] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	[6] Se incluirá, siempre que su denominación o título no sea suficientemente explicativo, una descripción sucinta del estado o documento de que se trate. En el caso de que la otra información consista únicamente en el informe de gestión, el título de la sección será el de *Otra información: informe de gestión*.
[8] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[7] El término de administradores se ha de *sustituir*, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[9] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*	[8] NIA-ES 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*
[10] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de *entidades* cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).	
	[9] Si la sociedad que no es cotizada es una entidad de interés público y no incluye voluntariamente ni el IAGC ni el IARC en el informe de gestión, pero si el estado de información no financiera la redacción de este párrafo será: *Comprobar únicamente que el estado de información no financiera se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, informar sobre ello.*
	[10] Si la sociedad es cotizada sin obligación de presentar el estado de información no financiera pero con obligación de presentar la información a la que se refiere el artículo 5.1.f) 2º de la LAC, la redacción de este párrafo será: *Comprobar únicamente que determinada información incluida en el Informe anual de gobierno corporativo y el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros, a los que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se han*

	facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, informar sobre ello.
	[11] Al tratarse de una redacción genérica, este párrafo es aplicable a todas las siguientes situaciones: • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite como una parte integrante explicita del propio informe de gestión. • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite en un informe separado del informe de gestión y se incorpore en éste una referencia al correspondiente informe separado. • En el caso de que la sociedad esté exenta de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior que la presenta o por ser la sociedad dominante de un grupo y presentarse esta información a nivel grupo. • En el caso de que la sociedad esté exenta parcialmente de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior en el que se presenta la información requerida por la directiva europea y presente el estado de información no financiera complementario en el informe de gestión.
	[12] Si la sociedad es cotizada, en el caso de que la sociedad no presente estado de información no financiera ni en el informe de gestión, ni en un informe separado (incumplimiento), pero si incluye la información del IAGC y el IARC en el informe de gestión, la redacción de este párrafo será: *Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información no financiera mencionada en el apartado a) anterior no se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable, si bien hemos comprobado que la información del Informe anual de gobierno corporativo y el informe anual sobre remuneraciones de los consejeros, mencionados en dicho apartado, se incluyen en el informe de gestión, y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.*

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
	Ejemplo 1b) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en el informe de gestión.
	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

	• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

	INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]: **Informe sobre las cuentas anuales** **Opinión** Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. **Fundamento de la opinión** Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo

	con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. **Aspectos más relevantes de la auditoría** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Otra información: Informe de gestión[14]** La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores[13] de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello. Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

	Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales[13] *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

	[13] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de la otra información y de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	[14] Si la sociedad que no es una entidad de interés público no incluye voluntariamente ni IAGC ni el IARC en el informe de gestión, pero si el estado de información no financiera, la redacción de esta sección será: ***Otra información: Informe de gestión*** *La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1 cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.* *Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa*

	reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en: *a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, informar sobre ello.* *b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.* *Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información mencionada en el apartado a) anterior se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.* Al tratarse de una redacción genérica, este último párrafo es aplicable a todas las siguientes situaciones: • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite como una parte integrante explicita del propio informe de gestión. • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite en un informe separado del informe de gestión y se incorpore en éste una referencia al correspondiente informe separado. • En el caso de que la sociedad esté exenta de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior que la presenta o por ser la sociedad dominante de un grupo y presentarse esta información a nivel grupo. • En el caso de que la sociedad esté exenta parcialmente de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer

	a un grupo superior en el que se presenta la información requerida por la directiva europea y presente el estado de información no financiera complementario en el informe de gestión.

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
	Ejemplo 1.c) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público y formula cuentas anuales abreviadas, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado.
	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales abreviadas han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales abreviadas. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas

	sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado, que se ha presentado en un documento separado formulado por los administradores, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales abreviadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Además de la auditoría de las cuentas anuales abreviadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

	INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]: **Informe sobre las cuentas anuales** **Opinión** Hemos auditado las cuentas anuales abreviadas de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance abreviado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada y la memoria abreviada, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestra opinión, las cuentas anuales abreviadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria abreviada) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. **Fundamento de la opinión** Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la

	auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. **Aspectos más relevantes de la auditoría** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Otra información: Propuesta de aplicación del resultado** La otra información comprende exclusivamente la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio *[20xx]*, cuya formulación es responsabilidad de los administradores[15] de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales abreviadas. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales abreviadas no cubre la propuesta de aplicación del resultado. Nuestra responsabilidad sobre la misma, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre su concordancia con las cuentas anuales abreviadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello. Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a la propuesta de aplicación del resultado.[16] **Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales abreviadas[15]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*

	Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]*

	[15] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de la otra información y de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	[16] En el caso de que la sociedad no facilite al auditor la propuesta de aplicación del resultado (incumplimiento), la redacción será: *A la fecha de emisión de este informe los administradores no nos han facilitado la propuesta de aplicación del resultado.*

Ejemplo 2*: (suprimido).*

Ejemplo 3*: (suprimido).*

Ejemplo 4*: (suprimido).*

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.	Ejemplo 5 – Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).

• El auditor ha obtenido toda la información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.	• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha detectado una incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. ▪ Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe. • El auditor elige referirse a la descripción de la responsabilidad del auditor incluida en un Anexo del informe de auditoría.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo

	con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.
Cuestiones clave de la auditoría[11] Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].*	**Aspectos más relevantes de la auditoría[17]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*] La dirección[12] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,[13] pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.] Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta. En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como	**Otra información: Informe de gestión** La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores[18] de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información. *[Descripción de la incorrección material en la otra información]*	Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la incorrección material indicada en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. *[Descripción de la incorrección material en el informe de gestión]*
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[14] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales**[19] *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].*
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][15]]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[11] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	[17] Se requiere una sección separada de, al menos, los aspectos más relevantes de la auditoría en el caso de entidades no consideradas de interés público.
[12] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[18] El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de la otra información considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

[13] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	
[14] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[19] El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[15] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).	

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.	Ejemplo 6 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en las cuentas anuales consolidadas (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).

existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información	• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y determina que no ha de comunicar otros riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a una partida material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con

	lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]	**INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE** A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]:
	Informe sobre las cuentas anuales consolidadas
Opinión con salvedades Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).	**Opinión con salvedades** Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
Fundamento de la opinión con salvedades La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en	**Fundamento de la opinión con salvedades** La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos

dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.	podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.
Cuestiones clave de la auditoría[16] Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no	**Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la

expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].* **Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*]** La dirección[17] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,[18] pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.] Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta. En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una	formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: Informe de gestión consolidado** La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores[20] de la sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello. Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por los posibles efectos de la limitación al alcance descrita en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

incorrección material en la otra información en relación con esta cuestión.	Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión consolidado en relación con esta cuestión**.**
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[19] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas[21]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].*
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].*
	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].*
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][20]]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[16] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	
[17] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[20] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la

	formulación de la otra información considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[18] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	
[19] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[21] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[20] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).	

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.	Ejemplo 7 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad de que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que las incorrecciones materiales son generalizadas en las cuentas anuales consolidadas. Los efectos de las incorrecciones en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados

• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada). • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.	debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y determina que no ha de comunicar otros riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable*. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría, y las circunstancias que motivan una opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • Además de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la sociedad dominante se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera

	obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la sociedad dominante no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]:

Informe sobre las cuentas anuales consolidadas

Opinión desfavorable

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo todos ellos consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo

coste. De conformidad con las NIIF, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.	de información financiera, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales de esta falta de consolidación.
Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).	Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).
Cuestiones clave de la auditoría[21] Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no	**Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no

expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe. *[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701].* **Otra información [u otro título si es adecuado, como *Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente*]** La dirección[22] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,[23] pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.] Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta. En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información por el mismo motivo con respecto a las cantidades u otros elementos en el informe X afectados por la falta de consolidación de la sociedad XYZ.	expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión desfavorable* hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: Informe de gestión consolidado** La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores[22] de la sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello. Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, el informe de gestión consolidado se ve afectado, en cuanto a su concordancia con las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y en cuanto a su contenido y presentación de conformidad con la normativa que resulta de aplicación, por las cuestiones que se señalan en el párrafo siguiente que han motivado una opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.

	Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que dicha circunstancia afecta de igual manera y en la misma medida al informe de gestión consolidado.
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[24] *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros** *[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].*	**Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas[23]** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].*
	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *[Informe de conformidad con la NIA-ES 600 (Revisada) – véase Ejemplo de la NIA-ES 600 (Revisada)].*
[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][25]]. *[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]* *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

[21] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	
[22] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[22] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de la otra información considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[23] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de	

gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	
[24] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	[23] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[25] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).	

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
	Ejemplo 8 – Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales, lo cual afecta de igual forma al informe de gestión.
	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada). • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de las cuentas anuales, es decir, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales (es decir, es adecuada una denegación de opinión). • Los riesgos más significativos de la auditoría se derivan exclusivamente de las circunstancias descritas en el punto anterior, y se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión.

	• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la denegación de opinión de auditoría afectan de igual manera al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente, que consisten en comprobar y declarar si la entidad se encontraba obligada a presentar el informe relativo al impuesto de sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga al que se refiere la disposición adicional undécima de la LAC en el ejercicio previo al auditado y, en caso de que estuviera obligada, además, en comprobar y declarar si el mismo se publicó de conformidad con lo previsto en la citada disposición. En este ejemplo, la entidad no estaba obligada a presentar en el ejercicio previo al auditado el citado informe.

	INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…]: **Informe sobre las cuentas anuales** **Denegación de opinión** Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la Sociedad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales. **Fundamento de la denegación de opinión** Fuimos nombrados auditores de la Sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado

	de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo. **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe. **Otra información: Informe de gestión** La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores[24] de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión viene exigida por la normativa reguladora de auditoría de cuentas. Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre el informe de gestión en los términos previstos en la citada normativa.

	Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales[25] *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)[4] – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada) – véase Ejemplo 5 de la NIA-ES 705 (Revisada)].* **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios** *[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada)].* *[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]*

	[24] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de la otra información considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	[25] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805 (REVISADA)

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO *(frase suprimida)*

NIA-ES 805 (REVISADA)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 del RLAC quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Norma los trabajos de revisión sobre "elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero", por lo que se han suprimido a lo largo del texto las menciones correspondientes sin que se identifiquen expresamente como tales)

(Ref: Glosario anexo pie 9, NIA 700 pie 5, NIA 705 pie 3)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Consideraciones para la aceptación del encargo	7-9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	10
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	11-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A4
Consideraciones para la aceptación del encargo	A5-A9
Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría	A10-A15
Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	A16-A28
Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.	*(Anexo suprimido)*
Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero y de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero[1]. (Ref: Apartados A1-A4).

2. Esta NIA no es de aplicación en circunstancias en las que los procedimientos de auditoría son aplicados por el auditor de un componente sobre la información financiera de un componente a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo (véase la NIA 600 (Revisada)[2]).

3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. *(Apartado suprimido)*.

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a un solo estado financiero correspondiente a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de un solo estado financiero contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refiera el estado financiero objeto del trabajo.

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

   (a) la aceptación del encargo;

   (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y

   (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero.

Definiciones

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

   (a) *(Frase suprimida).*

   (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB); y

---

1 *(Nota al pie suprimida)*.

2 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).*

(c) Un solo estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. La correspondiente información a revelar, normalmente, incluye otra información explicativa o descriptiva relevante para el estado financiero. (Ref: Apartado A2)

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría[3]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, dicho requerimiento es de aplicación independientemente de si el auditor también ha sido contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido contratado también para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad, el auditor determinará si la auditoría de un solo estado financiero es factible, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartados A5-A6)

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros[4]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita, a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información que proporciona el estado financiero. (Ref: Apartado A7)

> A los efectos de interpretación y aplicación de este apartado debe tenerse en cuenta que el marco normativo de información financiera aplicable en España se encuentra definido en el artículo 3.1 de la LAC. Asimismo, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 12.1 del RLAC en relación con la definición de otros estados financieros o documentos contables.

Forma de la opinión

9. La NIA 210 requiere que los términos del encargo de auditoría acordados incluyan la estructura prevista de cualquier informe que haya de emitir el auditor[5]. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A8-A9)

> En relación con la forma de la opinión técnica sobre un solo estado financiero, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 4.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información

---

[3] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 18.

[4] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

[5] NIA 210, apartado 10(e).

financiera histórica[6], se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias[7]. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10-A15)

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)[8].(Ref: Apartados A16-A22)

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero

12. Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.

13. El estado financiero auditado puede hacerse público a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero no lo distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 15 y 16, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente.

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:

    (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[9]

    (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[10];

    (c) una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[11];

    (d) comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[12]; o

---

6 NIA 200, apartado 2.

7 En el Apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

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

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

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

11 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22.

12 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

(e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[13],

el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23-A27).

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

15. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero que forme parte de dichos estados financieros[14]. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A28)

16. *(Apartado suprimido)*.

17. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

A1. En la NIA 200 se define el término "información financiera histórica" como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores[15].

A2. En la NIA 200 se define el término "estados financieros" como una "presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente~~,~~ o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable,

[13] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 22(e) (ii).
[14] NIA 705 (Revisada), apartado 15.
[15] NIA 200, apartado 13(g).

en el cuerpo del estado financiero o en las notas o incluida a través de referencia cruzada[16]. Como se indica en el apartado 6(c), la referencia a un solo estado financiero incluye la correspondiente información a revelar.

A3. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros[17]. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, tal como un solo estado financiero, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias. Esta NIA sirve de ayuda a este respecto *(frase suprimida)*.

A4. *(Apartado suprimido)*[18].

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También, exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA, salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento[19].

A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

A7. Un solo estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información

[16] NIA 200, apartado 13 (f).
[17] NIA 200, apartado 2.
[18] *(Nota al pie suprimida)*.
[19] NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23.

financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean aplicables para la presentación de un solo estado financiero que proporcione la información a revelar adecuada.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

A8. La forma de la opinión que exprese el auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables[20]. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)[21]:

(a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación:

(i) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

(ii) los estados financieros, expresan la imagen fiel de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y

(b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

A9. En el caso de un solo estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" o "expresa la imagen fiel", se incluyen los siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.
- Si un solo estado financiero:
  - Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular, y si la presentación del estado financiero incluye la correspondiente información a revelar.

Véase nota aclaratoria al apartado 8 de esta Norma.

[20] NIA 200, apartado 8.
[21] NIA 700 (Revisada), apartados 25-26.

- Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" o "expresa la imagen fiel", en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con un marco de imagen fiel.

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240,[22] la NIA 550[23] y la NIA 570 (Revisada). Esto se debe a que podría contener una incorrección debida a fraude, al efecto de transacciones entre partes vinculadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

A11. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones[24]. La NIA 260 (Revisada) establece que, en algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia[25]. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros, la persona o personas responsables de supervisar la preparación de un solo estado financiero pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de supervisar la preparación del conjunto completo de estados financieros.

A12. Asimismo, las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a la auditoría de un solo estado financiero[26], han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A13. Las cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero (véase apartado 14). Cuando se planifique y se realice la auditoría de un solo estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero.

---

22 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.
23 NIA 550, *Partes vinculadas*.
24 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 11.
25 NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8.
26 NIA 200, apartado 2.

A14. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos específicos de dichos estados financieros, incluidas la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se realice la auditoría de un solo estado financiero, es posible que el auditor no pueda considerar, de manera aislada, el estado financiero. En consecuencia, el auditor, para alcanzar el objetivo de la auditoría, puede necesitar aplicar procedimientos en relación con los elementos interrelacionados.

A15. Asimismo, la importancia relativa determinada para un solo estado financiero puede ser inferior a la importancia relativa determinada para el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Esto afectará a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría, así como a la evaluación de las incorrecciones no corregidas.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

A16. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor, al formarse una opinión, evalúe si los estados financieros proporcionan la información adecuada para permitir a los usuarios a quienes se destina el informe, entender el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en los estados financieros[27]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero, es importante que el estado financiero teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revele la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero.

A17. En el Anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero (véanse, por ejemplo, los Anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada)).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero

A18. En el apartado 11 de esta NIA se explica que el auditor está obligado a aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A19-A21 siguientes.

Empresa en funcionamiento

A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección[28] con relación a la empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[29] en el informe de auditoría también puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada) según las circunstancias del encargo.

---

[27] NIA 700 (Revisada), apartado 13(e).
[28] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A49.
[29] Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

Cuestiones clave de la auditoría

A20. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas[30]. En el caso de auditorías de un solo estado financiero, la NIA 701 solo es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre dichos estados financieros viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de la auditoría. Cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero, la NIA 701 se aplica íntegramente[31].

> La referencia a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales", se entenderá realizada, con carácter general, a las "cuentas anuales", "cuentas anuales consolidadas" o "estados financieros intermedios".
>
> Las referencias a "entidades cotizadas" se entenderán realizadas a "entidades de interés público" definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.
>
> En virtud del artículo 4.2 de la LAC por remisión al artículo 5.1c) se exige que en el informe de auditoría se incluya la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. La aplicación de la NIA-ES 701 permite dar cumplimiento al contenido de este artículo.

Otra información

A21. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a un solo estado financiero – cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en el estado financiero – se han de considerar informes anuales a efectos de la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría del estado financiero.

Nombre del socio del encargo

A22. El requerimiento de la NIA 700 (Revisada) de que se incluya el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría también se aplica a las auditorías de un solo estado de entidades cotizadas[32]. El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre un solo estado financiero de entidades distintas de las entidades cotizadas.

> En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, la inclusión del nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite el informe es obligatoria en todos los informes de auditoría.

---

30 NIA 700 (Revisada), apartado 30.
31 NIA 700 (Revisada), apartado 31.
32 Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61-A63.

Informe sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad y sobre un solo estado financiero (Ref: Apartado 14)

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría del estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

A23. El apartado 14 requiere que el auditor tenga en cuenta las implicaciones que, en su caso, tienen determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros en la auditoría del estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero conlleva la aplicación del juicio profesional.

A24. Entre los factores que pueden ser relevantes al considerar dichas implicaciones están:

- la naturaleza de la cuestión o de las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero.
- la generalización de la cuestión o las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.
- la naturaleza y la extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables.
- la extensión de la diferencia entre el periodo o los periodos cubiertos por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el o los periodos o fechas del estado financiero.
- el tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

A25. Por ejemplo, en el caso en el que hay una salvedad en la opinión del auditor en relación con cuentas a cobrar en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros, y el estado financiero incluye cuentas a cobrar, es probable que haya implicaciones en la auditoría. Por el contrario, si la salvedad en la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros está relacionada con la clasificación de pasivos a largo plazo, es menos probable que haya implicaciones en una auditoría de un solo estado financiero que sea el estado de resultados.

A26. Las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero. La información que se incluye en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” sobre el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría del conjunto completo de estados financieros puede ser útil para el auditor al determinar el modo de tratar la cuestión cuando es relevante para la auditoría del estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

A27. Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros no tienen implicaciones en la auditoría, o en el informe de auditoría, sobre un solo estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a la cuestión o las cuestiones, en un párrafo sobre otras cuestiones del

informe de auditoría sobre el estado financiero (véase la NIA 706 (Revisada)[33]). Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero a una sección de "Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento" incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (Ref: Apartado 15)

A28. *(Apartado suprimido)*[34].

[33] NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

[34] *(Nota al pie suprimida).*

Anexo 1

(Ref: Apartado A3)

Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

(Anexo suprimido).

Anexo 2

(Ref: Apartado A17)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero.

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo unos ejemplos de informe. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente un ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre el balance en el ejemplo 1.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo 1 de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. Se han suprimido los ejemplos 2 y 3 de la NIA al tratarse de circunstancias que no resultan de aplicación en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el ejemplo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología del citado ejemplo de informe deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y las circunstancias que concurran. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.
- El título del informe en estos casos se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría independiente de …estado financiero…”.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un balance formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 12.1 del RLAC.
Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	Ejemplo 2: *(suprimido).*
Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).	Ejemplo 3: *(suprimido).*

NIA	ADAPTADO A LA NORMATIVA ESPAÑOLA
Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).	Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre un balance de una entidad que no es de interés público formulado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España previsto en el artículo 3.1 de la LAC y 12.1 del RLAC.
Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un balance de situación (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad cotizada • El balance de situación ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable para la preparación de un balance de situación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. • El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" en la opinión del auditor. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA	Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias: • Auditoría de un balance (es decir, un solo estado financiero) de una entidad que no es una entidad de interés público. • El balance ha sido formulado por el órgano de administración de la entidad de conformidad con los requerimientos del marco normativo de información financiera que resulte de aplicación en la preparación de un balance. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con el balance. • El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. • Los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada). La información revelada en el balance sobre la incertidumbre material es adecuada.

570 (Revisada). La información revelada en el estado financiero sobre la incertidumbre material es adecuada. • El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del balance de situación. • El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables). • Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero. • Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.	• Los riesgos más significativos de la auditoria se derivan de las circunstancias descritas en el punto anterior y se explican en la sección *Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento*. • El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA-ES 720 (Revisada) no son aplicables). • Los responsables de la supervisión del estado financiero son los mismos que los responsables de la preparación del estado financiero. • Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el balance de situación de la sociedad ABC (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado financiero que incluyen un resumen de las políticas contables significativas un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente "el estado financiero").

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo. [La sección *Opinión* se sitúa en primer lugar, tal y como lo requiere la NIA 700 (Revisada)]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección *Responsabilidad del Auditor*. Asimismo, la sección *Fundamento de la Opinión* se sitúa inmediatamente detrás de la sección *Opinión* de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

INFORME DE AUDITORÍA DE BALANCE EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de…][1]:

Opinión

Hemos auditado el Balance de ABC, S.A. (la Sociedad), a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del mismo que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente "el Balance").

En nuestra opinión, el Balance adjunto expresa, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a la preparación de un estado financiero de este tipo (que se identifica en la nota X de las notas explicativas adjuntas) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del balance* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del balance en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento Llamamos la atención sobre la Nota 6 del estado financiero que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión	Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. **Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento** Llamamos la atención sobre la Nota 6 del Balance que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión **Aspectos más relevantes de la auditoría** Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por lo descrito en la sección *Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.
Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero[1] La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con las disposiciones del Marco de Información Financiera de la Jurisdicción X aplicable a la preparación de un estado financiero de este tipo, y del control interno	**Responsabilidad de los administradores en relación con el Balance[2]** Los administradores son responsables de formular el Balance de forma que exprese la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad para la preparación de un

que la dirección considere necesario para permitir la preparación de un estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.	estado financiero de este tipo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de un Balance libre de incorrección material, debida a fraude o error.
En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.	En la preparación del Balance, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la Sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.
Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.	
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero	**Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del Balance**
Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.	Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el Balance en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.
Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.	Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el Balance.
El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la	De acuerdo con el apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.
	Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos

descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el estado financiero, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad[2].
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre

nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el Balance, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el Balance o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada.

material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.	Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
• Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero y de sus notas explicativas, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.	• Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del Balance y de sus notas explicativas, y si el Balance representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.
Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.	Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría. Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría del Balance del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos. Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.
[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio del auditor o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate] *[Dirección del auditor]* *[Fecha]*	*[Nombre y número del ROAC del auditor]* *[Firma del auditor]* *[Fecha del informe de auditoría]* *[Dirección del auditor y, en el caso de sociedad de auditoría, dirección y número del ROAC de la sociedad]*

	[1] De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
[1] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan	[2] El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la

que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	formulación del balance considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
[2] (*Nota al pie suprimida)*.	

Ejemplo 2: *(suprimido).*

Ejemplo 3: *(suprimido).*

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 1

GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS *(frase suprimida)* DE ESTADOS FINANCIEROS *(frase suprimida)*

(NIGC 1-ES)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: Glosario pie 3, NIA 200 pie 9, NIA 260 anexo 1 pie 1, NIA 600 pie 34)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC	1-5
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría	6-11
Aplicabilidad de esta NIGC	12
Fecha de entrada en vigor	13
Objetivo	14-15
Definiciones	16
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	17-18
El sistema de gestión de la calidad	19-22
El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría	23-27
Gobierno y liderazgo	28
Requerimientos de ética aplicables	29
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	30
Realización del encargo	31
Recursos	32
Información y comunicación	33
Respuestas predeterminadas	34
El proceso de seguimiento y corrección	35-47
Requerimientos de la red o servicios de la red	48-52
Evaluación del sistema de gestión de la calidad	53-56
Documentación	57-60
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIGC	A1-A2

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría A3-A5
Aplicabilidad de esta NIGC A6-A9
Definiciones A10-A28
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables A29
El sistema de gestión de la calidad A30-A38
El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría A39-A54
Gobierno y liderazgo A55-A61
Requerimientos de ética aplicables A62-A66
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos A67-A74
Realización del encargo A75-A85
Recursos A86-108
Información y comunicación A109-A115
Respuestas predeterminadas A116-A137
El proceso de seguimiento y corrección A138-A174
Requerimientos de la red o servicios de la red A175-A186
Evaluación del sistema de gestión de la calidad A187-A201
Documentación A202-A206

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, debe interpretarse conjuntamente con el Prefacio de los *Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y de Servicios Relacionados*.

Las Normas "NIA-ES", "NIGC 1-ES" y "NIGC 2-ES" reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org."

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*.

> Esta Norma resulta de aplicación al sistema de control de calidad al que se refieren los artículos 28.2 de la LAC y 67 del RLAC. No obstante, los auditores de cuentas deberán tener en cuenta los requerimientos sobre organización interna exigidos en el artículo 28, apartados 1, 3, 4 y 5 de la LAC y en los artículos 66 a 69 y 87 del RLAC, en la medida en que pudieran afectar al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y al sistema de gestión de calidad interno. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 1 que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en materia de organización interna en los artículos antes citados y que pudieran afectar al sistema de gestión de calidad interno. En este sentido, los auditores de cuentas, de forma voluntaria, podrán establecer los procedimientos apropiados que conformen un sistema integrado que les permita cumplir los requerimientos legales y reglamentarios exigidos respecto a la organización interna y al sistema de gestión de calidad interno, pudiendo considerar a estos efectos los principios y criterios previstos en la NIGC 1.

2. Las revisiones de la calidad de los encargos forman parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y:

   (a) Esta NIGC trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de establecer políticas o procedimientos relativos a los encargos que están sujetos a revisiones de la calidad.

   (b) La NIGC 2[1] trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y de la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo.

3. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB):

   (a) parten de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[2]; y

   (b) incluyen requerimientos para los socios de los encargos y otros miembros del equipo del encargo relativos a la gestión de la calidad en el encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. (Ref: Apartado A1)

4. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden establecer responsabilidades para la gestión de la calidad por la firma de auditoría más allá de los que se describen en esta NIGC. (Ref: Apartado A2)

---

1 NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos.*

2 Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* (Revisada), apartado 3.

5. Esta NIGC se aplica a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

6. Un sistema de gestión de la calidad opera de un modo continuo e iterativo y responde ante los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Asimismo, no opera de un modo lineal. Sin embargo, a efectos de esta NIGC, un sistema de gestión de la calidad trata los siguientes ocho componentes: (Ref: Apartado A3)

   (a) el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;

   (b) gobierno y liderazgo;

   (c) requerimientos de ética aplicables;

   (d) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

   (e) realización del encargo;

   (f) recursos;

   (g) información y comunicación y

   (h) el proceso de seguimiento y corrección.

7. Esta NIGC requiere que la firma de auditoría aplique un enfoque basado en el riesgo para el diseño, implementación y funcionamiento de los componentes del sistema de gestión de la calidad de un modo interconectado y coordinado de tal forma que la firma de auditoría gestione de forma proactiva la calidad de los encargos que realiza. (Ref: Apartado A4)

8. El enfoque basado en el riesgo se integra en los requerimientos de esta NIGC a través de:

   (a) El establecimiento de objetivos de calidad. Los objetivos de calidad establecidos por la firma de auditoría consisten en objetivos relacionados con los componentes del sistema de gestión de la calidad que deben ser alcanzados por la firma de auditoría. Se requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

   (b) La identificación y valoración de los riesgos para alcanzar los objetivos de calidad (denominados en esta norma riesgos de calidad). Se requiere que la firma de auditoría identifique y valore los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño e implementación de respuestas.

   (c) El diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas de la firma para responder a los riesgos de calidad se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad y responden a estos.

9. Esta NIGC requiere que, por lo menos una vez al año, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, en nombre de la firma de auditoría, evalúen el sistema de gestión de la calidad y concluyan si proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema mencionados en el apartado 14(a) y (b). (Ref: Apartado A5)

Graduación

10. Para aplicar un enfoque basado en el riesgo, se requiere que la firma de auditoría tenga en cuenta:

    (a) la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría; y

    (b) la naturaleza y las circunstancias de los encargos que realiza la firma de auditoría.

    En consecuencia, el diseño del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, en especial su complejidad y grado de formalización, variará. Por ejemplo, es probable que una firma de auditoría que realiza distintos tipos de encargos para un amplio número de entidades, incluidas auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, necesite un sistema de gestión de la calidad y una documentación de soporte más complejos y formales *(frase suprimida)*.

Redes y proveedores de servicios

11. Esta NIGC trata de las responsabilidades de la firma de auditoría cuando esta:

    (a) forma parte de una red y cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; o

    (b) utiliza recursos de un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos.

    Incluso cuando la firma de auditoría cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios o recursos de un proveedor de servicios, es responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Aplicabilidad de esta NIGC

12. El apartado 14 contiene el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC. Esta NIGC contiene: (Ref: Apartado A6, NIGC 2 pie 6)

    (a) los requerimientos diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en el apartado 14; (Ref: Apartado A7)

    (b) orientaciones en forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas; (Ref: Apartado A8)

    (c) anotaciones introductorias que proporcionan el contexto relevante para una correcta comprensión de esta NIGC y

    (d) definiciones. (Ref: Apartado A9)

Fecha de entrada en vigor

13. *(Apartado suprimido).*

> De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, los sistemas de gestión de la calidad de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas deberán estar diseñados e implementados de conformidad con los requerimientos establecidos en esta Norma el 1 de junio de 2024

Objetivo

14. El objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*,

que le proporcione una seguridad razonable de que: (Ref: NIA 220 pie 1, NIA 700 pie 36, NIGC 2 pie 4)

(a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

(b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

15. Se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. El diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad permiten que se realicen encargos de calidad de manera congruente al proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad establecidos en el apartado 14(a) y (b). Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y *(frase suprimida)* del escepticismo profesional. (Ref: NIGC 2 pie 5)

Definiciones

16. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría ("deficiencia" en esta NIGC) – Se produce cuando: (Ref: Apartados A10, A159-A160)

(i) no se establece un objetivo de calidad necesario para alcanzar el objetivo del sistema de gestión de la calidad;

(ii) no se identifican o no se valoran adecuadamente un riesgo o una combinación de riesgos de calidad; (Ref: Apartado A11)

(iii) una respuesta o una combinación de respuestas no reducen a un nivel aceptablemente bajo la probabilidad de que exista un riesgo de calidad porque la respuesta o las respuestas no están adecuadamente diseñadas o implementadas o no operan eficazmente; o

(iv) está ausente otro aspecto del sistema de gestión de la calidad o no ha sido adecuadamente diseñado o implementado o no funciona eficazmente, de modo que no se ha cumplido un requerimiento de esta NIGC. (Ref: Apartado A12)

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

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.2 de la LAC y 69 del RLAC.

(c) Socio del encargo[3] – El socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en

[3] *(Nota al pie suprimida).*

nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará la definición de "auditor principal responsable" que se incluye en el artículo 3.6 letras a) y b) de la LAC.

(d) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 42 de la LAC y el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos previstos en la NIGC 2 y aquellos otros adicionales no previstos en la citada Norma que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.

(e) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 67.2 c) y, en su caso, 87.2 d) del RLAC relativo a las características que ha de reunir el "revisor de control de calidad del encargo".

(f) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos en relación con el encargo, excluidos un experto externo[4] y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo. (Ref: Apartado A13, NIA 620 pie 12)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 3.11 de la LAC y lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada 2013), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 11 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(g) Inspecciones externas – Inspecciones o investigaciones, llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión, en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o con los encargos realizados por esta. (Ref: Apartado A14)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 54 de la LAC y su normativa de desarrollo.

(h) Hallazgos (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad que se ha obtenido de la realización de actividades de seguimiento, de inspecciones

[4] El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término "experto del auditor".

externas y de otras fuentes relevantes, la cual indica que pueden existir una o varias deficiencias. (Ref: Apartados A15-A17)

(i) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica *(frase suprimida)*. (Ref: Apartado A18)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerarán las definiciones de "auditor de cuentas" y "sociedad de auditoría", contenidas en los artículos 3.3 y 3.4 de la LAC, respectivamente.

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

> Conforme a la legislación española, se entenderá como entidades cotizadas las mencionadas como tales en el artículo 3.5.a) de la LAC y en el artículo 8.1.a) del RLAC. Tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 17 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma, las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores cotizados serán igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de interés público definidas en el artículo 3.5 de la LAC y en el artículo 8.1 del RLAC.

(k) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría.

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, véase nota aclaratoria al apartado 16 (l) de esta Norma.

(l) Red – Una estructura más amplia: (Ref: Apartado A19)

(i) que tiene por objetivo la cooperación; y

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

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.14 de la LAC y 8.3 del RLAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 12 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(m) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo *(frase suprimida)*.

(n) Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A20-A21)

(o) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas profesionales, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 13 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(p) Normas profesionales – Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el Prefacio de los *Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB y requerimientos de ética aplicables*.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de esta definición en esta Norma, se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 9 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(q) Objetivos de calidad – Los resultados que se persiguen en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad y que deben ser alcanzados por la firma de auditoría.

(r) Riesgo de calidad – Un riesgo que tiene una posibilidad razonable de:

(i) existir y de

(ii) individualmente, o en combinación con otros riesgos, afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

(s) Seguridad razonable – En el contexto de las NIGC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(t) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan encargos que son auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A22-24, A62)

A efectos de la aplicación práctica de esta definición en esta Norma, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables se considerarán los definidos por la LAC y su normativa de desarrollo y por el Reglamento (UE) n.º 537/2014, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 10 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(u) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad: (Ref: Apartados A25-A27, A50)

(i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden

estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.

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

(v) Proveedor de servicios (en el contexto de esta NIGC) – Una persona o una organización externas a la firma de auditoría que proporcionan un recurso que se utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Los proveedores de servicios no incluyen a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a otras estructuras u organizaciones dentro de la red. (Ref: Apartados A28, A105, NIA 220 pie 23)

> A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 28.2 b) 4º de la LAC y 67.2 e) del RLAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 19 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

(w) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea. (Ref: NIA 620 pie 9)

(x) Sistema de gestión de la calidad – Un sistema diseñado, implementado y operado por una firma de auditoría para proporcionarle una seguridad razonable de que:

(i) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

(ii) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

17. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable a la firma de auditoría debido a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. (Ref: Apartado A29)

18. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la persona o las personas que tienen la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de la NIGC y para aplicar sus requerimientos adecuadamente.

El sistema de gestión de la calidad

19. La firma de auditoría diseñará, implementará y operará un sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría aplicará el juicio profesional teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El componente de gobierno y liderazgo del sistema de gestión de la calidad establece el entorno que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A30-A31)

Responsabilidades

20. La firma de auditoría asignará: (Ref: Apartados A32-A35)

    (a) la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este al presidente ejecutivo o socio director (o equivalente) de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría.

    (b) la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;

    (c) la responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad, incluidos:

        (i) el cumplimiento de los requerimientos de independencia y (Ref: Apartado A36)

        (ii) el proceso de seguimiento y corrección.

21. En la asignación de las funciones enumeradas en el apartado 20 la firma de auditoría determinará que la persona o las personas: (Ref: Apartado A37)

    (a) tienen la experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuados dentro de la firma de auditoría, y el tiempo suficiente, para cumplir con la responsabilidad que les ha sido asignada; y (Ref: Apartado A38)

    (b) conocen las funciones que les han sido asignadas y que deben rendir cuentas de su cumplimiento.

22. La firma de auditoría dispondrá que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, del cumplimiento de los requerimientos de independencia y del proceso de seguimiento y corrección tengan una línea directa de comunicación con la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría

23. La firma de auditoría diseñará e implementará un proceso de valoración del riesgo para establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar las respuestas para responder a esos riesgos. (Ref: Apartados A39-A41)

24. La firma de auditoría establecerá los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A42-A44)

25. La firma de auditoría identificará y valorará los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño y la implementación de respuestas. A tal efecto, la firma de auditoría:

    (a) obtendrá un conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, incluido: (Ref: Apartados A45-A47)

        (i) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, los relacionados con:

            a. la complejidad y las características operativas de la firma de auditoría;

            b. las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio;

            c. las características y el estilo de dirección de los dirigentes;

d. los recursos de la firma de auditoría, incluidos los recursos proporcionados por los proveedores de servicios;

e. las disposiciones legales y reglamentarias, las normas profesionales y el entorno en el que opera la firma de auditoría y,

f. en el caso de que la firma de auditoría pertenezca a una red, la naturaleza y extensión de los requerimientos de la red y, en su caso, de los servicios de la red.

(ii) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría, las relacionadas con:

a. los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir; y

b. los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.

(b) tendrá en cuenta el modo y grado en que las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones del apartado 25(a) pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad. (Ref: Apartado A48)

26. La firma de auditoría diseñará e implementará respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos. Las respuestas de la firma de auditoría incluirán también las respuestas indicadas en el apartado 34. (Ref: Apartados A49-A51, NIGC 2 pie 3)

27. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos diseñados para identificar información que indique que son necesarios objetivos de calidad adicionales, o riesgos de calidad o respuestas modificados o adicionales, debido a cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Si se identifica esa información, la firma de auditoría la considerará y, si resulta adecuado: (Ref: Apartados A52-A53)

(a) establecerá objetivos de calidad adicionales o modificará los objetivos de calidad adicionales que la firma de auditoría ya ha establecido; (Ref: Apartado A54)

(b) identificará y valorará riesgos de calidad adicionales, modificará los riesgos de calidad o los valorará de nuevo; o

(c) diseñará e implementará respuestas adicionales o modificará las respuestas.

Gobierno y liderazgo

28. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan del gobierno y liderazgo de la firma de auditoría y definen el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.

(a) La firma de auditoría demuestra un compromiso con la calidad a través de una cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza: (Ref: Apartados A55-A56)

(i) la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente;

(ii) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;

(iii) la responsabilidad de todo el personal con la calidad en relación con la realización de encargos o en actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, y del comportamiento que se espera de ellos; y

(iv) la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas.

(b) Los dirigentes son responsables de la calidad y de rendir cuentas sobre esta. (Ref: Apartado A57)

(c) Los dirigentes demuestran un compromiso con la calidad a través de sus actuaciones y comportamientos. (Ref: Apartado A58)

(d) La estructura organizativa y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad es adecuada para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A32, A33, A35, A59)

(e) Las necesidades de recursos, incluidos los recursos financieros, se planifican, y los recursos se obtienen, distribuyen o asignan, de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. (Ref: Apartados A60-A61)

Requerimientos de ética aplicables

29. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia: (Ref: Apartados A62-A64, A66, NIA 200 pie 11)

(a) La firma de auditoría y su personal:

(i) conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y (Ref: Apartados A22, A24)

(ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.

(b) Otras personas, incluidas la red, las firmas de la red, las personas de la red o de las firmas de la red, o los proveedores de servicios sujetos a los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos: (Ref: NIA 620 pie 13)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.14, 19 y 20 de la LAC y 8.3 y 58 del RLAC.

(i) conocen los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación; y (Ref: Apartados A22, A24, A65)

(ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

30. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos: (Ref: NIA 210 pie 7)

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 11, apartados 1 y 3, y 37.3 del RLAC; y en el caso de auditoría de entidades de interés público, adicionalmente, lo establecido en el artículo 6 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 y en los artículos 82 y 87.3 del RLAC.

(a) Juicios de la firma de auditoría sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico sobre la base de:

(i) información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (incluida la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad) que sea suficiente para sustentar esos juicios; y (Ref: Apartados A67-A71)

(ii) la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartado A72)

(b) Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría no conducen a juicios inapropiados sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartados A73-A74)

Realización del encargo

31. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la realización de encargos de calidad:

(a) Los equipos de los encargos conocen y cumplen sus responsabilidades en relación con los encargos, incluida, en su caso, la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo. (Ref: Apartado A75)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LAC.

(b) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los equipos de los encargos y la revisión del trabajo realizado son adecuados según la naturaleza y las circunstancias de los encargos, así como los recursos asignados o puestos a disposición de los equipos de los encargos, y el trabajo realizado por los miembros del equipo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo con más experiencia. (Ref: Apartados A76-A77)

(c) Los equipos de los encargos aplican de modo adecuado el juicio profesional y *(frase suprimida)* el escepticismo profesional. (Ref: Apartado A78)

(d) Se realizan las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y se implementan las conclusiones acordadas. (Ref: Apartados A79-A81, NIGC 2 pie 19)

(e) Las diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría se ponen en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelven. (Ref: Apartado A82, NIGC 2 pie 19)

(f) Se compila la documentación del encargo de manera oportuna después de la fecha del informe del encargo y se conserva y retiene adecuadamente para las necesidades de la firma de auditoría y para cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias, los requerimientos de ética aplicables o las normas profesionales. (Ref: Apartados A83-A85, NIA 230 pie 14 y 16, NIA 600 pie 94)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.2 y 30 de la LAC, así como en los artículos 67.2 g), 69 y 72 del RLAC.

Recursos

32. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el modo adecuado de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartados A86-A87, NIA 620 pie 11)

Recursos humanos

(a) El personal se contrata, forma y retiene y tiene la competencia y capacidad necesarias para: (Ref: Apartados A88-A90)

> A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 8.7 y 29.1 de la LAC y 33 del RLAC.
>
> Adicionalmente, en relación con auditorías de EIP, a efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en el artículo 45 de la LAC y 87 del RLAC

(i) realizar de manera congruente encargos de calidad, incluido tener conocimiento o experiencia relevantes para los encargos realizados por la firma de auditoría, o

(ii) realizar actividades o desempeñar responsabilidades en relación con el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

(b) El personal demuestra un compromiso con la calidad mediante sus actuaciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la adecuada competencia para desempeñar sus funciones y se le piden responsabilidades, o se le reconocen, mediante evaluaciones oportunas, su remuneración, promoción y otros incentivos. (Ref: Apartados A91-A93)

(c) Las personas provienen de fuentes externas (es decir, de la red, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios) cuando la firma de auditoría no dispone de personal suficiente o adecuado para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o la realización de los encargos. (Ref: Apartado A94)

(d) Se asignan los miembros de los equipos de los encargos a cada encargo, incluido un socio del encargo con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar encargos de calidad de manera congruente. (Ref: Apartados A88-A89, A95-A97)

(e) Se asignan personas para realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para ello.

Recursos tecnológicos

(f) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos tecnológicos adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la realización de encargos. (Ref: Apartados A98-A101, A104)

Recursos intelectuales

(g) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos intelectuales adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de

la calidad de la firma de auditoría y para que se realicen encargos de calidad de manera congruente, y dichos recursos intelectuales son congruentes con las normas profesionales y, en su caso, con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartados A102-A104)

Proveedores de servicios

(h) Los recursos humanos, tecnológicos o intelectuales procedentes de los proveedores de servicios son adecuados para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y en la realización de encargos, teniendo en cuenta los objetivos de calidad del apartado 32 (d), (e), (f) y (g). (Ref: Apartados A105-A108)

Información y comunicación

33. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la obtención, generación o utilización de la información con respecto al sistema de gestión de la calidad, y de su comunicación dentro de la firma de auditoría y a terceros de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A109)

(a) El sistema de información identifica, captura, procesa y conserva la información relevante y fiable en la que se sustenta el sistema de gestión de la calidad, tanto de fuentes internas como externas. (Ref: Apartados A110-A111)

(b) La cultura de la firma de auditoría reconoce y refuerza la responsabilidad del personal de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos. (Ref: Apartado A112)

(c) Se intercambia información relevante y fiable en toda la firma de auditoría y con los equipos de los encargos, incluido que: (Ref: Apartado A112)

(i) la información se comunica al personal y a los equipos de los encargos, y la naturaleza, momento de realización y extensión de la información es suficiente para permitirles conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o de los encargos; y

(ii) el personal y los equipos de los encargos comunican información a la firma de auditoría al realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o en los encargos.

(d) Se comunica información relevante y fiable a terceros, incluido:

(i) la firma de auditoría comunica la información a la red a la que pertenece, dentro de ella o a los proveedores de servicios, en su caso, permitiendo que la red o los proveedores de servicios cumplan sus responsabilidades en relación con los requerimientos o los servicios de la red o los recursos que proporcionan; y (Ref: Apartado A113)

(ii) se comunica la información al exterior cuando lo requieren las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales, o para ayudar a terceros a conocer el sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A114-A115)

Respuestas predeterminadas

34. En el diseño e implementación de respuestas de acuerdo con el apartado 26, la firma de auditoría incluirá las siguientes respuestas: (Ref: Apartado A116)

(a) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para:

(i) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; e (Ref: Apartado A117)

(ii) identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos. (Ref: Apartados A118-A119)

(b) La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

(c) La firma de auditoría establece políticas y procedimientos para recibir, investigar y resolver las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC. (Ref: Apartados A120-A121)

(d) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para tratar las circunstancias en las que:

(i) Llega a su conocimiento información posterior a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o un encargo específico que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiesen llevado a la firma de auditoría a rehusar continuar la relación con el cliente o el encargo específico; o (Ref: Apartados A122-A123)

(ii) Las disposiciones legales o reglamentarias obligan a la firma de auditoría a aceptar la relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartado A123)

(e) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que: (Ref: Apartados A124-A126)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, en la auditoría de entidades de interés público, se considerará el contenido del artículo 37 de la LAC.

(i) requieren la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando se realiza una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas sobre el modo en el que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de auditoría de calidad de manera congruente; (Ref: Apartados A127-A129)

(ii) tratan cuándo es adecuado, en otros casos, comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría; y (Ref: Apartado A130)

(iii) tratan la información que se debe proporcionar cuando se comunica externamente de acuerdo con los apartados 34(e)(i) y 34(e)(ii), incluida la naturaleza, momento de realización y extensión, así como la forma adecuada de comunicación. (Ref: Apartados A131-A132)

(f) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2, y requieren que se realice una revisión de la calidad del encargo para: (Ref: NIA 220 pie 42, NIGC 2 pie 1 y 2)

(i) las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;

(ii) las auditorías *(frase suprimida)* para las que las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión de la calidad; y (Ref: Apartado A133)

(iii) las auditorías *(frase suprimida)* para las que la firma de auditoría determina que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o varios riesgos de calidad. (Ref: Apartados A134-A137)

El proceso de seguimiento y corrección

35. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento y corrección para: (Ref: Apartado A138)

(a) Proporcionar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.

(b) Tomar medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.

Diseño y realización de actividades de seguimiento

36. La firma de auditoría diseñará y realizará actividades de seguimiento para disponer de una base para la identificación de deficiencias.

37. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, la firma de auditoría tendrá en cuenta: (Ref: Apartados A139-A142)

(a) los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad;

(b) el diseño de las respuestas;

(c) el diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección; (Ref: Apartados A143-A144)

(d) los cambios en el sistema de gestión de la calidad; (Ref: Apartado A145)

(e) los resultados de anteriores actividades de seguimiento, si estas siguen siendo relevantes para evaluar el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y si las medidas correctoras para tratar deficiencias identificadas con anterioridad fueron eficaces; y (Ref: Apartados A146-A147)

(f) Otra información relevante, incluidas las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC, información de inspecciones externas e información de proveedores de servicios. (Ref: Apartados A148-A150)

38. En sus actividades de seguimiento, la firma de auditoría incluirá la inspección de encargos finalizados y determinará los encargos y socios de los encargos a seleccionar. A tal efecto, la firma de auditoría: (Ref: Apartados A141, A151-A154)

(a) tendrá en cuenta las cuestiones mencionadas en el apartado 37;

(b) considerará la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría y los encargos y socios de los encargos sujetos a dichas actividades de seguimiento; y

(c) seleccionará al menos un encargo finalizado por cada socio del encargo de manera cíclica determinada por la firma de auditoría.

39. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:

(a) requieran que las personas que realizan las actividades de seguimiento tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar dichas actividades eficazmente; y

(b) traten la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Dichas políticas o procedimientos prohibirán a los miembros del equipo del encargo o al revisor de la calidad de un encargo que realicen una inspección de ese encargo. (Ref: Apartados A155-A156)

Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias

40. La firma de auditoría evaluará los hallazgos para determinar si existen deficiencias, incluido en el proceso de seguimiento y corrección. (Ref: Apartados A157-A162)

Evaluación de las deficiencias identificadas

41. La firma de auditoría evaluará la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas: (Ref: Apartados A161, A163-A164)

(a) Investigando el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas. Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para investigar el origen o los orígenes, la firma de auditoría tendrá en cuenta la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad. (Ref: Apartados A165-A169)

(b) Evaluando el efecto de las deficiencias identificadas, individualmente o en conjunto, sobre el sistema de gestión de la calidad.

Respuesta a las deficiencias identificadas

42. La firma de auditoría diseñará e implementará medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas que den respuesta al análisis del origen. (Ref: Apartados A170-A172)

43. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección evaluarán si las medidas correctoras:

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en el artículo 67.2 f) del RLAC

(a) están adecuadamente diseñadas para tratar las deficiencias identificadas y su correspondiente origen u orígenes y determinarán si han sido implementadas; y

(b) implementadas para tratar deficiencias identificadas con anterioridad son eficaces.

44. Si la evaluación indica que las medidas correctoras no están adecuadamente diseñadas e implementadas o no son eficaces, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección tomarán las medidas adecuadas para determinar que las medidas correctoras se modifican adecuadamente hasta ser eficaces.

Hallazgos en relación con un determinado encargo

45. La firma de auditoría responderá a las circunstancias cuando los hallazgos indiquen que hay uno o varios encargos en los que, durante su realización, se omitieron procedimientos requeridos o si el informe emitido puede no ser adecuado. La respuesta de la firma de auditoría incluirá: (Ref: Apartado A173)

    (a) tomar las medidas adecuadas para cumplir las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

    (b) cuando se considere que el informe no es adecuado, considerar las implicaciones y tomar las medidas adecuadas, incluido considerar si debería obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección

46. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección comunicarán, en el momento oportuno, a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A174)

    (a) una descripción de las actividades de seguimiento realizadas;

    (b) las deficiencias identificadas, incluida la gravedad y generalización de estas; y

    (c) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas.

47. La firma de auditoría comunicará las cuestiones descritas en el apartado 46 a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad para permitirles tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades. (Ref: NIA 220 pie 45, NIA 600 pie 57)

Requerimientos de la red o servicios de la red (Ref: NIA 600 pie 44)

48. Cuando la firma de auditoría pertenezca a una red, deberá conocer, en su caso: (Ref: Apartados A19, A175, NIA 600 pie 60)

    (a) los requerimientos establecidos por la red con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos a la firma de auditoría de implementación o utilización de recursos o servicios diseñados o proporcionados de otra forma por la red o a través de esta (es decir, requerimientos de la red);

    (b) cualquiera de los servicios o recursos proporcionados por la red que la firma de auditoría elija implementar o utilizar en el diseño, implementación o funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad (es decir, servicios de la red); y

    (c) las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con cualquier actuación que sea necesaria para implementar o utilizar los requerimientos de la red o los servicios de la red. (Ref: Apartado A176)

    La firma de auditoría sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad, así como de los juicios profesionales aplicados en el diseño, implementación y funcionamiento de dicho sistema. La firma de auditoría no permitirá que el cumplimiento de los requerimientos de la red o la utilización de los servicios de la red contravengan los requerimientos de esta NIGC. (Ref: Apartado A177)

49. Basándose en el conocimiento obtenido en el apartado 48, la firma de auditoría:

(a) determinará el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este, incluido el modo en que se deben implementar; y (Ref: Apartado A178, NIA 220 pie 14)

(b) evaluará si es necesario que los requerimientos de la red o los servicios de la red sean adaptados o complementados por la firma de auditoría para adecuarlos a su sistema de gestión de la calidad y, en su caso, cómo debe hacerse. (Ref: Apartados A179-A180, NIA 220 pie 13)

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

50. En circunstancias en las que la red realiza actividades de seguimiento en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, la firma de auditoría:

(a) determinará el efecto de las actividades de seguimiento realizadas por la red sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría de conformidad con los apartados 36-38;

(b) determinará las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con las actividades de seguimiento, incluida cualquier actuación relacionada realizada por la firma de auditoría; y

(c) como parte de la evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias del apartado 40, obtendrá de la red, en el momento oportuno, los resultados de las actividades de seguimiento. (Ref: Apartado A181)

Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red

51. La firma de auditoría:

(a) conocerá el alcance global de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red, incluidas las actividades de seguimiento realizadas para determinar que los requerimientos de la red se han implementado adecuadamente en las firmas de la red, y el modo en que la red comunicará a la firma de auditoría los resultados de sus actividades de seguimiento;

(b) por lo menos una vez al año, obtendrá información de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento en las firmas de la red, en su caso, y: (Ref: Apartados A182-A184, NIA 600 pie 58)

(i) comunicará la información a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, según corresponda, para permitirles tomar de inmediato medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades; y

(ii) considerará el efecto de la información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría

52. Si la firma de auditoría identifica una deficiencia en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, esta: (Ref: Apartado A185)

(a) comunicará a la red la información relevante acerca de la deficiencia identificada; y

(b) de conformidad con el apartado 42, diseñará e implementará medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red. (Ref: Apartado A186)

Evaluación del sistema de gestión de la calidad

53. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este evaluarán, en nombre de la firma de auditoría, dicho sistema. La evaluación se realizará en un momento determinado y se repetirá por lo menos una vez al año. (Ref: Apartados A187-A189)

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en el artículo 67.2 a) del RLAC.

54. Basándose en la evaluación, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluirán, en nombre de la firma de auditoría, alguna de las siguientes: (Ref: Apartados A190, A195)

(a) el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A191)

(b) excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A192)

(c) el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A192-A194)

55. Si la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), la firma de auditoría: (Ref: Apartado A196)

(a) tomará medidas adecuadas de inmediato; y

(b) lo comunicará a:

(i) los equipos de los encargos y otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, en la medida en que corresponda a sus responsabilidades; y (Ref: Apartado A197)

(ii) terceros de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requeridos por el apartado 34(e). (Ref: Apartado A198)

56. La firma de auditoría realizará evaluaciones periódicas del desempeño de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría tendrá en cuenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A199-A201)

Documentación

57. La firma de auditoría preparará documentación de su sistema de gestión de la calidad suficiente para: (Ref: Apartados A202-A204)

    (a) sustentar un conocimiento congruente del sistema de gestión de la calidad por parte del personal, incluido el conocimiento de sus funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema y con la realización de encargos;

    (b) sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas; y

    (c) proporcionar evidencia del diseño, implementación y funcionamiento de las respuestas, para sustentar la evaluación del sistema de gestión de la calidad por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.

58. Al preparar la documentación, la firma de auditoría incluirá:

    (a) la identificación de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;

    (b) los objetivos de calidad y los riesgos de calidad de la firma de auditoría; (Ref: Apartado A205)

    (c) una descripción de las respuestas y del modo en que la firma responde con estas a los riesgos de calidad;

    (d) con respecto al proceso de seguimiento y corrección:

        (i) evidencia de las actividades de seguimiento realizadas;

        (ii) la evaluación de los hallazgos y las deficiencias identificadas, y su origen u orígenes;

        (iii) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas y la evaluación del diseño e implementación de dichas medidas; y

        (iv) comunicaciones sobre el seguimiento y corrección; y

    (e) el fundamento de la conclusión alcanzada de conformidad con el apartado 54.

59. La firma de auditoría documentará las cuestiones enumeradas en el apartado 58 relacionadas con requerimientos de la red o servicios de la red y la evaluación de los requerimientos de la red o servicios de la red de conformidad con el apartado 49(b). (Ref: Apartado A206)

60. La firma de auditoría establecerá un plazo de conservación de la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría que sea suficiente para permitirle realizar el seguimiento del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o un periodo más largo si las disposiciones legales o reglamentarias así lo requieren.

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en los artículos 30 de la LAC y 72 del RLAC.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIGC (Ref: Apartados 3-4)

A1. *(Apartado suprimido)*[5] [6].

A2. *(Frase suprimida)*[7]. Como se indica en el apartado 15, en el contexto de la realización del encargo como se describe en esta NIGC, realizar encargos de calidad de manera congruente es parte de la responsabilidad del profesional de la contabilidad de actuar en interés público.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartados 6-9)

A3. Es posible que la firma de auditoría utilice una terminología o marcos distintos para describir los componentes de su sistema de gestión de la calidad.

A4. Estos son algunos ejemplos de la naturaleza interconectada de los componentes:

- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría establece el proceso que debe seguir la firma de auditoría en la implementación de un enfoque basado en el riesgo en el sistema de gestión de la calidad.
- El componente de gobierno y liderazgo establece el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.
- Los componentes de recursos y de información y comunicación permiten el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
- El proceso de seguimiento y corrección es un proceso diseñado para realizar el seguimiento de todo el sistema de gestión de la calidad. Los resultados del proceso de seguimiento y corrección proporcionan información relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.
- Pueden existir relaciones entre cuestiones específicas, por ejemplo, determinados aspectos de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A5. La seguridad razonable se alcanza cuando el sistema de gestión de la calidad reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de que no se alcancen los objetivos descritos en el apartado 14(a) y (b). La seguridad razonable no es un grado de seguridad absoluta porque existen limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad. Estas limitaciones incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de gestión de la calidad puede dejar de funcionar, por ejemplo, debido al error o al comportamiento humanos o a fallos en las aplicaciones de tecnologías de la información (TI).

Aplicabilidad de esta NIGC (Ref: Apartado 12, NIGC 2 pie 6)

A6. El objetivo de esta NIGC proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta, establece el resultado que persigue esta norma y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría la comprensión de lo que debe conseguir y, cuando es necesario, los medios adecuados para ello.

A7. Los requerimientos de esta NIGC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

---

5 *(Nota al pie suprimida).*
6 *(Nota al pie suprimida).*
7 *(Nota al pie suprimida).*

A8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:

- explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
- incluir ejemplos que ilustran cómo se pueden aplicar los requerimientos.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIGC. *(Frase suprimida)*. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NIGC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NIGC.

A9. Esta NIGC incluye, bajo el título "Definiciones", una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Estas definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NIGC, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NIGC. El Glosario de términos incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIGC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

Definiciones

Deficiencia (Ref: Apartado 16(a))

A10. La firma de auditoría identifica deficiencias mediante la evaluación de hallazgos. Una deficiencia puede tener su origen en un hallazgo o en una combinación de hallazgos.

A11. Cuando se identifica una deficiencia como resultado de no haber identificado o valorado adecuadamente un riesgo de calidad, o una combinación de riesgos de calidad, también pueden estar ausentes la respuesta o respuestas para responder a dichos riesgos de calidad, o no haber sido adecuadamente diseñadas o implementadas.

A12. Los demás aspectos del sistema de gestión de la calidad son los requerimientos de esta NIGC que tratan:

- la asignación de responsabilidades (apartados 20-22);
- el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;
- el proceso de seguimiento y corrección y
- la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de deficiencias relacionadas con otros aspectos del sistema de gestión de la calidad

- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría no identifica información indicativa de cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos y de la necesidad de establecer objetivos de calidad adicionales, o de modificar los riesgos de calidad o las respuestas.
- El proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría no está diseñado o implementado para:
  - Proporcionar información fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
  - Permitir que la firma de auditoría tome medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este no realizan la evaluación anual del sistema.

Equipo del encargo (Ref: Apartado 16(f))

A13. La NIA 220 (Revisada)[8] proporciona orientaciones para la aplicación de la definición de equipo del encargo en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Inspecciones externas (Ref: Apartado 16(g))

A14. En algunas circunstancias, un organismo externo de supervisión puede realizar otros tipos de inspecciones, por ejemplo, revisiones temáticas que se centran, para una selección de firmas de auditoría, en determinados aspectos de los encargos de auditoría o en prácticas generalizadas en toda la firma de auditoría.

Hallazgos (Ref: Apartado 16(h))

A15. Como parte de la recopilación de hallazgos de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la firma de auditoría puede identificar otras observaciones acerca de su sistema de gestión de la calidad, tales como resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar dicho sistema. En el apartado A158 se explica de qué modo puede utilizar la firma de auditoría otras observaciones en su sistema de gestión de la calidad.

A16. El apartado A148 proporciona ejemplos de información procedente de otras fuentes relevantes.

A17. Las actividades de seguimiento incluyen el seguimiento de los encargos, tal como la inspección de estos. Además, las inspecciones externas y otras fuentes relevantes pueden incluir información relacionada con encargos específicos. Como resultado, la información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad incluye hallazgos en los encargos que pueden ser indicativos de hallazgos relacionados con el sistema de gestión de la calidad.

Firma de auditoría (Ref: Apartado 16(i))

A18. *(Apartado suprimido).*

[8] NIA 220 (Revisada), apartados A15-A25.

Red (Ref: Apartados 16(l), 48, NIA 600 pie 59)

A19. Las redes y las firmas de la red se pueden estructurar de diversas formas. Por ejemplo, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría:

- la red puede establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos;
- otras firmas de la red pueden proporcionar servicios (por ejemplo, recursos) que la firma de auditoría utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; u
- otras estructuras u organizaciones de la red pueden establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios.

A efectos de esta NIGC, cualquier requerimiento de la red o servicio de la red obtenido de la red, de otra firma de la red o de otras estructuras u organizaciones de la red se consideran "requerimientos de la red o servicios de la red".

Véase nota aclaratoria al apartado 16 (l) de esta Norma.

Personal (Ref: Apartado 16(n))

A20. Además del personal (es decir, personas de la firma de auditoría), la firma de auditoría puede utilizar personas externas a la firma de auditoría en la realización de actividades del sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Por ejemplo, las personas externas a la firma de auditoría pueden incluir personas de otras firmas de la red (por ejemplo, personas de un centro de prestación de servicios de una firma de la red) o personas empleadas por un proveedor de servicios (por ejemplo, el auditor de un componente de otra firma de auditoría no perteneciente a la red de la firma de auditoría).

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.11, 3.14 y 28.2 b) 4º de la LAC y 8.3 y 67.2 e) del RLAC.

A21. El personal incluye asimismo a los socios y empleados de otras estructuras de la firma de auditoría, tal como un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A22 y A24 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 16 (t) de esta Norma.

A22. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables en el contexto de un sistema de gestión de la calidad pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. *(Frase suprimida).*

A23. *(Apartado suprimido).*

A24. Varias disposiciones de los requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a las personas en el contexto de la realización de encargos y no a la firma de auditoría en sí.

- *(Ejemplo suprimido).*
- *(Ejemplo suprimido).*

Es posible que el cumplimiento por las personas de dichos requerimientos de ética aplicables tenga que ser tratado en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. *(Ejemplo suprimido).*

Respuesta (Ref: Apartado 16(u))

A25. Las políticas se implementan mediante las actuaciones del personal o de otras personas cuyas actuaciones están sujetas a las políticas (incluidos los equipos de los encargos) o evitando actuaciones que estarían en conflicto con las políticas de la firma de auditoría.

A26. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante su documentación formal, u otras comunicaciones, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la firma de auditoría. Los procedimientos pueden ser aplicados a través de las actuaciones permitidas por aplicaciones de TI, o por otros aspectos del entorno de TI de la firma de auditoría.

A27. Si la firma de auditoría utiliza personas externas a ella en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, es posible que deba diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas. La NIA 220 (Revisada)[9] proporciona orientaciones cuando es necesario diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas externas a la firma de auditoría en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Proveedor de servicios (Ref: Apartado 16(v))

A28. Los proveedores de servicios incluyen a los auditores de los componentes que pertenecen a firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría.

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 17)

A29. Ejemplos de cuándo un requerimiento de esta NIGC puede no ser aplicable a la firma de auditoría

- La firma de auditoría es un profesional ejerciente individual. Por ejemplo, los requerimientos que tratan de la estructura organizativa y de la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad dentro de la firma de auditoría, de la dirección, de la supervisión y revisión y del tratamiento de las diferencias de opinión pueden no ser relevantes.
- *(Ejemplo suprimido).*

El sistema de gestión de la calidad

Diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 19)

A30. La gestión de la calidad no es una función separada de la firma de auditoría; es la integración de una cultura que demuestra un compromiso con la calidad a través de la estrategia, las actividades operativas y los procesos de negocio de la firma de auditoría. Como resultado, diseñar el sistema de gestión de la calidad y las actividades operativas y procesos de negocio de la firma de auditoría de manera integrada puede promover un enfoque armonioso en relación con la gestión de la firma de auditoría y mejorar la efectividad de la gestión de la calidad.

[9] NIA 220 (Revisada), apartados A23-A25.

A31. Es probable que la calidad de los juicios profesionales aplicados por la firma de auditoría se vea incrementada cuando las personas que aplican dichos juicios muestran una actitud que incluye una mente inquisitiva, lo que supone:

- considerar la fuente, relevancia y suficiencia de la información obtenida acerca del sistema de gestión de la calidad, incluida la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos; y
- permanecer abiertos y atentos a la necesidad de una mayor investigación o de otra actuación.

Responsabilidades (Ref: Apartados 20-21, 28(d))

A32. El componente de gobierno y liderazgo incluye un objetivo de calidad de que la firma de auditoría tenga una estructura organizativa y una asignación de funciones, responsabilidades y autoridad adecuadas para permitir el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

A33. Sin perjuicio de la asignación de responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de conformidad con el apartado 20, la firma de auditoría sigue siendo responsable última del sistema de gestión de la calidad y de hacer que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas y rindan cuentas de ellas. Por ejemplo, de conformidad con los apartados 53 y 54, aunque la firma de auditoría asigne la evaluación del sistema de gestión de la calidad y la conclusión sobre este a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, la firma de auditoría es responsable de la evaluación y de la conclusión.

A34. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad de las cuestiones enumeradas en el apartado 20 son, por lo general, socios de la firma de auditoría de modo que tienen la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría, como requiere el apartado 21. Sin embargo, en función de la estructura legal de la firma de auditoría, puede haber circunstancias en las que una o varias personas pueden no ser socios de la firma de auditoría pero tener la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría para desempeñar la función que les ha sido asignada debido a acuerdos formales alcanzados por la firma de auditoría o por su red.

A35. El modo en que la firma de auditoría asigna funciones, responsabilidades y autoridad internamente puede variar y las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer determinados requerimientos para la firma de auditoría que afectan a la estructura de liderazgo y dirección o a las responsabilidades que tienen asignadas. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 pueden a su vez asignar funciones, procedimientos, tareas o actuaciones a otras personas para que las ayuden a cumplir sus responsabilidades. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 siguen siendo responsables de las responsabilidades que les han sido asignadas y deben rendir cuenta de estas.

Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede realizar la asignación de funciones y responsabilidades

- En una firma de auditoría menos compleja, la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede asignar a un socio director con responsabilidad única de supervisión de la firma de auditoría. Esa persona puede también asumir la responsabilidad de todos los aspectos del sistema de gestión de la calidad, incluida la responsabilidad operativa de dicho sistema, el cumplimiento de los requerimientos de independencia y el proceso de seguimiento y corrección.
- En una firma de auditoría más compleja, pueden existir múltiples niveles de liderazgo que reflejan la estructura organizativa de la firma de auditoría, y la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce la supervisión no ejecutiva de esta y puede incluir personas externas. Además, la firma de auditoría puede asignar responsabilidades operativas de determinados aspectos del sistema de gestión de la calidad más allá de los que se detallan en el apartado 20(c), tales como la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de ética o de la gestión de una línea de servicio.

A36. El cumplimiento de los requerimientos de independencia es esencial para la realización de auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*, y es lo que esperan los interesados que confían en los informes de la firma de auditoría. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia son, por lo general, responsables de la supervisión de todas las cuestiones relacionadas con la independencia con el fin de que la firma de auditoría diseñe e implemente un enfoque sólido y congruente para tratar los requerimientos de independencia.

A37. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos adicionales para cada persona a la que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20, tales como requerimientos de habilitación profesional, formación profesional o desarrollo profesional continuo.

A38. La experiencia y los conocimientos adecuados para la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad incluye, por lo general, un conocimiento de las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría y experiencia con las operaciones de negocio de la firma de auditoría.

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (Ref: Apartado 23)

A39. El modo en que la firma de auditoría diseña su proceso de valoración del riesgo puede verse afectado por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, incluida la forma en la que está estructurada y organizada.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo puede diferir el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad tengan el suficiente conocimiento de la firma de auditoría y de sus encargos para realizar el proceso de valoración del riesgo. Además, la documentación de los objetivos de calidad, de los riesgos de calidad y de las respuestas puede ser menos extensa que para una firma de auditoría más compleja (por ejemplo, se puede documentar en un documento único).
- En una firma de auditoría más compleja, puede haber un proceso formal de valoración del riesgo en el que participan múltiples personas y se realizan numerosas actividades. El proceso puede estar centralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se pueden establecer centralizadamente, para todas las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio) o descentralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se establecen a nivel de las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio, y los resultados se combinan a nivel de firma de auditoría). La red a la que pertenece la firma de auditoría también puede proporcionarle los objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas que se deben incluir en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A40. El proceso de establecimiento de los objetivos de calidad, de identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas es iterativo, y no se pretende que los requerimientos de esta NIGC sean tratados de modo lineal. Por ejemplo:

- En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, es posible que la firma de auditoría determine que es necesario establecer uno o varios objetivos de calidad adicionales.
- En el diseño e implementación de respuestas, es posible que la firma de auditoría determine que no se identificó ni trató un riesgo de calidad.

A41. Las fuentes de información que permiten que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad, identifique y valore los riesgos de calidad y diseñe e implemente las respuestas forman parte del componente de información y comunicación de la firma de auditoría e incluyen:

- Los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (véanse los apartados 42 y A171).
- Información de la red o de proveedores de servicios, incluida:
  - información sobre los requerimientos de la red o los servicios de la red (véase apartado 48); y
  - otra información de la red, incluida información sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (véanse los apartados 50-51).

Otra información, tanto interna como externa, también puede ser relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría, tal como:

- Información relativa a quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y

reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC.

- Los resultados de inspecciones externas.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos, que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad o incumplimiento de la normativa sobre valores).
- Cambios en el sistema de gestión de la calidad que afectan a otros aspectos del sistema, por ejemplo, cambios en los recursos de la firma de auditoría.
- Otras fuentes externas, tales como actuaciones de las autoridades reguladoras y litigios contra la firma de auditoría u otras firmas de auditoría en la misma jurisdicción que pueden poner de relieve áreas que la firma de auditoría debería considerar.

Establecer los objetivos de calidad (Ref: Apartado 24)

A42. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de profesionales pueden establecer requerimientos que den lugar a objetivos de calidad adicionales. Por ejemplo, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que la firma de auditoría nombre personas no ejecutivas para su estructura de gobierno y que la firma de auditoría considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales para tratar los requerimientos.

A43. Puede ocurrir que la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos sean tales que la firma de auditoría no considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales.

A44. La firma de auditoría puede establecer sub-objetivos para mejorar su identificación y valoración de los riesgos de calidad y el diseño e implementación de respuestas.

Identificar y valorar los riesgos de calidad (Ref: Apartado 25)

A45. Pueden existir otras condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones no descritos en el apartado 25(a) que pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad.

A46. Un riesgo se origina por cómo y en qué medida una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad. No todos los riesgos cumplen la definición de riesgo de calidad. El juicio profesional ayuda a la firma de auditoría a determinar si un riesgo constituye un riesgo de calidad, que se basa en la consideración por la firma de auditoría de si hay una posibilidad razonable de que exista el riesgo y de que, individualmente o en combinación con otros riesgos, afecte de negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

Ejemplos de conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad	*Ejemplos de riesgos de calidad que pueden surgir*
• Las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su	En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como:

modelo de negocio: Los objetivos financieros generales de la firma de auditoría dependen en exceso de la extensión de servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC.	• Se distribuyen o asignan los recursos dando prioridad a los servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC lo que puede afectar negativamente a la calidad de los encargos que sí están incluidos en el alcance de esta NIGC. • Las decisiones sobre las prioridades financieras y operativas no consideran plena o adecuadamente la importancia de la calidad en la realización de los encargos incluidos en el alcance de esta NIGC.
• Las características y el estilo de dirección de los dirigentes: La firma de auditoría es una firma de auditoría de pequeña dimensión con algunos socios de los encargos que comparten la autoridad.	En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: • No están claramente definidas ni asignadas las responsabilidades de los dirigentes en relación con la calidad y rendición de cuentas al respecto. • Las actuaciones y comportamientos de los dirigentes que no promueven la calidad no se cuestionan.
• La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría: La firma de auditoría ha concluido recientemente un acuerdo de fusión con otra firma de auditoría.	En el contexto de recursos, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: • Es posible que los recursos tecnológicos de las dos firmas de auditoría fusionadas no sean compatibles. • Es posible que los equipos de los encargos utilicen recursos intelectuales desarrollados por una de las firmas de auditoría antes de la fusión que no son congruentes con la nueva metodología utilizada por la nueva firma de auditoría resultante de la fusión.

A47. Debido a la naturaleza evolutiva del sistema de gestión de la calidad, las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden dar lugar a condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden producir riesgos de calidad adicionales. Por ejemplo, la firma de auditoría puede implementar un recurso (por ejemplo, un recurso tecnológico) para responder a un riesgo de calidad, y la utilización de dicho recurso puede originar riesgos de calidad.

A48. El grado en que un riesgo, individualmente o en combinación con otros riesgos, puede afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad puede variar sobre la base de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan el riesgo, teniendo en cuenta, por ejemplo:

- El modo en que la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión podría afectar negativamente a la consecución del objetivo de calidad.
- Con qué frecuencia se espera que ocurra el hecho, circunstancia, acción u omisión.
- Cuánto tiempo transcurriría después de ocurrir el hecho, circunstancia, acción u omisión para que tuviera un efecto y, si en ese tiempo, la firma de auditoría tendría oportunidad de responder para mitigar su efecto.
- Durante cuánto tiempo la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión afectaría a la consecución del objetivo de calidad una vez que hubiera ocurrido.

No es necesario que se asignen a los riesgos de calidad clasificaciones o puntuaciones formales, aunque no se impide que lo hagan las firmas de auditoría.

Diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad (Ref: Apartados 16(u), 26)

A49. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad, que es la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados. (Ref: NIGC 2 pie 11)

A50. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden operar en la firma de auditoría o en el encargo, o puede haber una combinación de responsabilidades de tomar medidas en la firma de auditoría y en el encargo.

> *Ejemplos de respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría que operan tanto en la firma de auditoría como en el encargo*
>
> La firma de auditoría establece políticas o procedimientos relativos a las consultas que incluyen a quién deberían realizar sus consultas los equipos de los encargos y las cuestiones específicas para las que se requiere consultar. La firma de auditoría nombra a personas con la debida cualificación y experiencia a las que se debe consultar. El equipo del encargo es responsable de identificar la ocurrencia de cuestiones que se deben consultar y de implementar las conclusiones de la consulta[10].

A51. Es posible que la necesidad de políticas o procedimientos formalmente documentados sea mayor en el caso de firmas de auditoría con mucho personal o una gran dispersión geográfica, con el fin de lograr la congruencia en la firma de auditoría.

Cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos (Ref: Apartado 27)

A52. Ejemplo de graduación para demostrar cómo pueden variar las políticas o los procedimientos para identificar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos informales para identificar información sobre

[10] *(Nota al pie suprimida)*

cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, en especial cuando la persona o las personas responsables del establecimiento de objetivos de calidad, de la identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas pueden identificar dicha información en el curso normal de sus actividades.

- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la firma de auditoría requiera establecer políticas o procedimientos más formales para identificar y considerar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. Esto puede incluir, por ejemplo, una revisión periódica de información relativa a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos, así como el seguimiento de tendencias y hechos ocurridos en el entorno interno y externo de la firma de auditoría.

A53. Es posible que resulte necesario establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad y respuestas, como parte de las medidas correctoras realizadas por la firma de auditoría para tratar una deficiencia identificada de conformidad con el apartado 42.

A54. Es posible que la firma de auditoría haya establecido objetivos de calidad adicionales a los que se detallan en esta NIGC. También puede ocurrir que la firma de auditoría identifique información indicativa de que ya no son necesarios unos objetivos de calidad adicionales establecidos por la firma de auditoría o de que deben ser modificados.

Gobierno y liderazgo

Compromiso con la calidad (Ref: Apartado 28(a))

A55. La cultura de la firma de auditoría es un factor importante que influye en el comportamiento del personal. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables establecen los principios de ética profesional, y son tratados con más detalle en el correspondiente componente de requerimientos de ética de esta NIGC. Los valores y actitudes profesionales pueden incluir:

- Modales profesionales, por ejemplo, puntualidad, cortesía, respeto, rendición de cuentas, sensibilidad y fiabilidad.
- Un compromiso con el trabajo en equipo.
- Mantener la mente abierta a nuevas ideas o a perspectivas diferentes en el entorno profesional.
- Perseguir la excelencia.
- Un compromiso con la mejora continua (por ejemplo, establecer expectativas más allá de los requerimientos mínimos y centrarse en la formación permanente).
- Responsabilidad social.

A56. El proceso de toma de decisiones estratégicas por la firma de auditoría, incluido el establecimiento de una estrategia de negocio, puede incluir cuestiones tales como decisiones de la firma de auditoría sobre cuestiones financieras y operativas, objetivos financieros de la firma de auditoría, modo en que se gestionan los recursos financieros, crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden afectar directa o indirectamente a su compromiso con la calidad, por ejemplo,

puede tener incentivos que se centran en prioridades financieras y operativas que pueden desalentar comportamientos que demuestren un compromiso con la calidad.

Liderazgo (Ref: Apartados 28(b) y 28(c))

A57. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para exigir a los dirigentes su responsabilidad por la calidad y la rendición de cuentas sobre ella incluyen las evaluaciones del desempeño requeridas en el apartado 56.

A58. A pesar de que los dirigentes son quienes establecen el tono al nivel superior a través de sus actuaciones y comportamientos, las actuaciones y comunicaciones claras, congruentes y frecuentes en todos los niveles de la firma de auditoría contribuyen colectivamente a la cultura de la firma de auditoría y demuestran un compromiso con la calidad.

Estructura organizativa (Ref: Apartado 28(d))

A59. La estructura organizativa de la firma de auditoría puede incluir unidades operativas, procesos operativos, divisiones o ubicaciones geográficas y otras estructuras. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría concentre o centralice procesos o actividades en un centro de prestación de servicios, y los equipos de los encargos pueden incluir personal del centro de servicios de la firma de auditoría que realiza tareas específicas que son repetitivas o especializadas.

Recursos (Ref: Apartado 28(e))

A60. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este o la responsabilidad operativa de dicho sistema pueden, en la mayoría de los casos, influir en la naturaleza y extensión de los recursos que la firma de auditoría obtiene, desarrolla, utiliza y mantiene y en el modo en que dichos recursos se distribuyen o asignan, así como en el momento de utilizarlos.

A61. Dado que las necesidades de recursos pueden variar con el tiempo, puede no ser factible anticipar todas las necesidades de recursos. La planificación de recursos de la firma de auditoría puede implicar determinar los recursos necesarios en la actualidad, pronosticar las necesidades de recursos futuras de la firma de auditoría y establecer los procesos para tratar las necesidades de recursos no previstas cuando surjan.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A62. *(Apartado suprimido).*

A63. En algunos casos, las cuestiones tratadas por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad pueden ser más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas.

Ejemplos de cuestiones que una firma de auditoría puede incluir en su sistema de gestión de la calidad que son más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas

- La firma de auditoría prohíbe aceptar regalos o invitaciones de un cliente, aunque su valor sea insignificante e intrascendente.
- La firma de auditoría establece periodos de rotación para todos los socios de los encargos, *(frase suprimida)*, y extiende los periodos de rotación a todos los miembros de categoría superior de los encargos.

  A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior respecto a los períodos de rotación que afecta a la auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, así como su aplicación en España a través del artículo 40 de la LAC y su normativa de desarrollo.

A64. Otros componentes pueden afectar o estar relacionados con los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de relaciones entre el componente de los requerimientos de ética aplicables y otros componentes

- El componente de información y comunicación puede tratar la comunicación de varias cuestiones relacionadas con requerimientos de ética aplicables, incluidos:
  - La comunicación por la firma de auditoría de sus requerimientos de independencia a todo el personal y a otras personas sujetas a ellos.
  - La comunicación a la firma de auditoría por el personal y los equipos de los encargos de información relevante sin temor a represalias, tales como situaciones que pueden amenazar la independencia, o incumplimientos de requerimientos de ética aplicables.
- Como parte de los recursos del componente, la firma de auditoría puede:
  - Asignar personas para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con dichos requerimientos.
  - Utilizar aplicaciones de TI para el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluido el registro y almacenamiento de información sobre independencia.

A65. Los requerimientos de ética aplicables que son relevantes para otros dependen de las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y del modo en que la firma de auditoría utiliza a terceros en su sistema de gestión de la calidad, o en la realización de encargos.

Ejemplos de requerimientos de ética que son relevantes para otros

- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia que son aplicables a firmas de la red o sus empleados. *(Frase suprimida)*.
- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir una definición de equipo del encargo u otro concepto similar, y puede ocurrir que la definición incluya a cualquier persona que aplica procedimientos que proporcionan un grado de seguridad en relación con el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente o un proveedor de servicios contratado para asistir a un recuento físico en un lugar lejano). En consecuencia, cualquier disposición de los requerimientos de ética aplicables que es aplicable al equipo del encargo como se define en los mismos, u otro concepto similar, también puede ser aplicable a esas personas.
- El principio de confidencialidad puede ser aplicable a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a proveedores de servicios, cuando tienen acceso a información del cliente obtenida por la firma de auditoría.

Consideraciones para el sector público

A66. *(Apartado suprimido).*

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

La naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (Ref: Apartado 30(a)(i))

A67. La información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo puede incluir:

- el sector de la entidad para la que se realiza el encargo y los factores normativos relevantes;
- la naturaleza de la entidad, por ejemplo, sus operaciones, estructura organizativa, propiedad y gobierno de la entidad, su modelo de negocio y el modo en que está financiada; y
- la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables. *(Ejemplo suprimido).*

A68. La información obtenida para sustentar los juicios de la firma de auditoría sobre la integridad y los valores éticos del cliente pueden incluir la identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos de factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de la información obtenida sobre la integridad y los valores éticos del cliente

- La naturaleza de la entidad para la que se realiza el encargo, incluida la complejidad de su propiedad y estructura de dirección.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una limitación del alcance del trabajo impuesta por el cliente.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

A69. La firma de auditoría puede obtener información de varias fuentes internas y externas, incluido:

- En el caso de un cliente existente, información obtenida, en su caso, de encargos actuales o anteriores, o indagaciones ante otro personal que ha realizado otros encargos para el cliente.
- En el caso de un nuevo cliente, indagaciones ante proveedores de servicios profesionales de contabilidad al cliente actuales o anteriores, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables.
- Discusiones con otros terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes (que pueden ser recursos intelectuales). En algunos casos, es posible que la firma de auditoría recurra a un proveedor de servicios para realizar una búsqueda de antecedentes.

A70. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede, a menudo, ser relevante para el equipo del encargo en la planificación y ejecución del encargo. Es posible que las normas profesionales requieran específicamente que el equipo del encargo obtenga o considere esa información. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[11] requiere que el socio del encargo tenga en cuenta la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría.

A71. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas que deben ser tratadas antes de aceptar un cliente o de continuar la relación con un cliente o un encargo específico y pueden requerir también que la firma de auditoría realice indagaciones ante una firma de auditoría actual o

[11] NIA 220 (Revisada), apartado 23.

predecesora cuando se acepta un encargo. Por ejemplo, cuando se haya producido un cambio de auditores, la NIA 300[12] requiere que el auditor, antes de iniciar una primera auditoría, se comunique con el auditor predecesor de conformidad con las normas de ética aplicables. *(Frase suprimida).*

> En los supuestos de sustitución de auditores en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y, en el caso de entidades de interés público, se considerará, además, lo establecido en el artículo 44 de la LAC y en el artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. Debe tenerse igualmente presente la Norma Técnica de Auditorías sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo (Ref: Apartado 30(a)(ii))

A72. La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables se puede ver afectada por:

- la disponibilidad de los recursos adecuados para la realización del encargo;
- el tener acceso a información para la realización del encargo, o a las personas que proporcionan esa información; y
- si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables.

> A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.1 de la LAC y 11.1 del RLAC. Respecto a la elegibilidad del revisor de control de calidad del encargo, véase nota aclaratoria al apartado 16 (e) de esta Norma.

[12] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 13(b).

Ejemplos de factores que la firma de auditoría puede considerar al determinar si están disponibles los recursos adecuados para realizar el encargo

- Las circunstancias del encargo y la fecha límite en la que se requiere el informe.
- La disponibilidad de personas con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente para realizar el encargo. Esto incluye disponer de:
  - personas que asuman la responsabilidad global de dirigir y supervisar el encargo;
  - personas con conocimientos del sector o de la materia subyacente objeto de análisis o de los criterios que se deben aplicar para preparar la materia objeto de análisis, y con experiencia en los requerimientos normativos o sobre informes aplicables; y
  - personas para aplicar procedimientos de auditoría en relación con la información financiera de un componente a efectos de una auditoría de los estados financieros de un grupo.
- Si fuera necesario, la disponibilidad de expertos.
- Si se requiere una revisión de la calidad del encargo, si hay una persona disponible que cumpla los requisitos de elegibilidad de la NIGC 2.
- La necesidad de recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI que permiten que el equipo del encargo aplique procedimientos a los datos de la entidad.
- La necesidad de recursos intelectuales, por ejemplo, una metodología, material de orientación específico sobre sectores o materias objeto de análisis o acceso a fuentes de información.

Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría (Ref: Apartado 30(b))

A73. Las prioridades financieras se pueden centrar en la rentabilidad de la firma de auditoría, y los honorarios obtenidos de la realización de encargos tienen un efecto en los recursos financieros de la firma de auditoría. Las prioridades operativas pueden incluir áreas estratégicas en las que centrarse, tales como el crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, la especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Pueden existir circunstancias en las que la firma de auditoría está satisfecha con los honorarios propuestos para un encargo pero no es adecuado que la firma de auditoría acepte o continúe el encargo o la relación con el cliente (por ejemplo, cuando el cliente carece de integridad y de valores éticos).

A74. Puede haber otras circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. *(Frase suprimida).* (Ref: NIA 600 pie 53)

Realización del encargo

Responsabilidades del equipo del encargo y dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartados 31(a) y 31(b))

A75. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas en relación con la responsabilidad global del socio del

encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata la responsabilidad global del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo, así como de ser responsable de la adecuada dirección y supervisión del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo.

Véase nota aclaratoria al apartado 31 (a) de esta Norma.

A76. Ejemplos de dirección, supervisión y revisión.

- La dirección y supervisión del equipo del encargo puede incluir:
  - el seguimiento del progreso del encargo;
  - la consideración de lo siguiente con respecto a los miembros del equipo del encargo:
    - si comprenden las instrucciones que se les dan; y
    - si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
  - el tratamiento de las cuestiones que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado; y
  - la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.
- La revisión del trabajo realizado puede incluir considerar si:
  - el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
  - se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
  - es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo planificado;
  - el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
  - la evidencia obtenida para un encargo de que proporciona un grado de seguridad es suficiente y adecuada para fundamentar el informe; y
  - se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

A77. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice personal de un centro de prestación de servicios en la propia firma de auditoría o personas de un centro de prestación de servicios en otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (es decir, el personal u otras personas pertenecen al equipo del encargo). En estas circunstancias, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos que traten específicamente de la dirección y supervisión de esas personas y de la revisión de su trabajo, tales como:

- los aspectos del encargo que se pueden asignar a las personas del centro de prestación de servicios;

- el modo en que se espera que el socio del encargo, o la persona nombrada por él, dirija, supervise y revise el trabajo realizado por las personas del centro de prestación de servicios; y
- los protocolos de comunicación entre el equipo del encargo y las personas del centro de prestación de servicios.

Juicio profesional y escepticismo profesional (Ref: Apartado 31(c))

A78. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados en un encargo de que proporciona un grado de seguridad y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo en la realización del encargo de que proporciona un grado de seguridad. Es posible que otros pronunciamientos del IAASB traten de la aplicación del juicio profesional o del escepticismo profesional en los encargos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[13] proporciona ejemplos de impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional y posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

Consultas (Ref: Apartado 31(d))

A79. Por lo general, consultar implica la discusión de las cuestiones complejas o controvertidas, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen conocimientos especializados. Un entorno que refuerce la importancia y ventajas de las consultas y que fomente las consultas por parte de los equipos de los encargos puede contribuir a sustentar una cultura que demuestra un compromiso con la calidad. (Ref: NIGC 2 pie 19)

A80. La firma de auditoría puede determinar las cuestiones complejas o controvertidas que requieren ser consultadas, o el equipo del encargo puede identificarlas. La firma de auditoría puede también especificar el modo en que se deben acordar e implementar las conclusiones.

A81. La NIA 220 (Revisada)[14] incluye requerimientos dirigidos al socio del encargo en relación con las consultas.

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 31(e))

A82. La firma de auditoría puede fomentar que las diferencias de opinión se identifiquen en una fase temprana y puede especificar los pasos que se deben seguir para manifestarlas y tratarlas, incluido el modo en que se debe resolver la cuestión y en que se deberían implementar y documentar las correspondientes conclusiones. En algunas circunstancias, resolver las diferencias de opinión se puede lograr mediante consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo (Ref: Apartado 31(f), NIA 600 pie 94)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A83 a A85 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 31 (f) de esta Norma

A83. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o

[13] NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36.
[14] NIA 220 (Revisada), apartado 35.

reglamentarias no prescriban dicho plazo, la firma de auditoría puede establecerlo. En el caso de encargos realizados según las NIA *(frase suprimida)*, un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe del encargo. (Ref: NIA 230 pie 15)

A84. La retención y conservación de la documentación del encargo puede incluir la gestión de la custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de los datos subyacentes y la correspondiente tecnología. La retención y conservación de la documentación del encargo puede implicar la utilización de aplicaciones de TI. La integridad de la documentación del encargo puede verse comprometida si la documentación se modifica, amplía o borra sin autorización para ello, o si se extravía o daña de manera definitiva.

A85. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo de conservación de la documentación del encargo. Si el plazo de conservación no está establecido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los encargos realizados y las circunstancias de la firma de auditoría, así como si la documentación del encargo es necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. En el caso de los encargos realizados según las NIA *(frase suprimida)*, por lo general, el plazo de conservación no es inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe del encargo o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo, en su caso. (Ref: NIA 230 pie 17)

Recursos (Ref: Apartado 32)

A86. A efectos del componente de recursos, estos incluyen:

- Recursos humanos.
- Recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI.
- Recursos intelectuales, por ejemplo, políticas o procedimientos por escrito, una metodología o material de orientación.

Los recursos financieros también son relevantes para el sistema de gestión de la calidad porque son necesarios para obtener, desarrollar y mantener los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Debido a que la dirección ejerce una fuerte influencia en la gestión y distribución de recursos financieros, los objetivos de calidad de gobierno y liderazgo, tales como los que tratan las prioridades financieras y operativas, tratan los recursos financieros.

A87. Los recursos pueden ser internos, o se pueden obtener externamente de la red a la que pertenece la firma de auditoría, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios. Los recursos se pueden utilizar en la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o en la realización de encargos como parte del funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. En circunstancias en las que se obtiene un recurso de la red o de otra firma de la red, los apartados 48-52 son parte de las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para la consecución de los objetivos de este componente.

Recursos humanos

Contratación, desarrollo y retención del personal y competencia y capacidad del personal (Ref: Apartados 32(a), 32(d))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A88 y A89 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 32 (a) de esta Norma.

A88. La competencia es la capacidad de una persona para desempeñar una función y va más allá del conocimiento de los principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos; es la integración y aplicación de la competencia técnica, de las habilidades profesionales y de la ética, los valores y las actitudes profesionales. La competencia se puede desarrollar por varios métodos, incluida la formación profesional, la formación profesional continuada, la formación práctica, la experiencia laboral o la tutoría de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia por miembros con más experiencia. (Ref: NIGC 2 pie 7)

A89. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos que traten la competencia y capacidad, tales como requerimientos de habilitación profesional para los socios de los encargos, así como requerimientos con respecto a su formación y formación profesional continuada.

A90. Ejemplos de políticas o procedimientos relativos a la contratación, desarrollo y retención del personal

Las políticas o los procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría en relación con la contratación, desarrollo y retención del personal pueden tratar:

- La contratación de personas que tienen la competencia adecuada o que la pueden desarrollar.
- Programas de formación centrados en el desarrollo de la competencia del personal y en la formación profesional continuada.
- Los mecanismos de evaluación que se realizan a intervalos adecuados e incluyen áreas de competencia y otras mediciones del desempeño.
- La remuneración, promoción y otros incentivos para todo el personal, incluidos los socios de los encargos y las personas a las que se han asignado funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El compromiso del personal con la calidad y la rendición de cuentas y el reconocimiento de su compromiso (Ref: Apartado 32(b))

A91. Las evaluaciones oportunas y la información de retorno facilitan el apoyo y promueven el desarrollo continuo de la competencia del personal. Se pueden utilizar métodos menos formales de evaluación y de retorno, por ejemplo, en el caso de firmas de auditoría con menos personal.

A92. Las actuaciones y comportamientos positivos del personal se pueden reconocer por varios medios, tales como la remuneración, la promoción u otros incentivos. En algunas circunstancias, pueden ser adecuados incentivos sencillos o informales que no estén basados en recompensas dinerarias.

A93. El modo en que la firma de auditoría pide responsabilidades al personal por sus actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad; tales como no demostrar un compromiso con la calidad, no desarrollar y mantener la competencia para desempeñar sus funciones o para implementar las respuestas de la firma de auditoría tal como se diseñaron; puede depender de la naturaleza de la actuación o comportamiento, incluida la gravedad y la frecuencia con la que ocurre. Algunas medidas que puede tomar la firma de auditoría cuando el personal muestra actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad incluyen:

- Formación u otra forma de desarrollo profesional.
- Considerar el efecto de la cuestión en la evaluación, remuneración, promoción u otros incentivos a las personas involucradas.
- En su caso, adoptar medidas disciplinarias.

Personas que proceden de fuentes externas (Ref: Apartado 32(c))

A94. Las normas profesionales pueden incluir responsabilidades para el socio del encargo en relación con lo adecuado de los recursos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[15] trata la responsabilidad del socio del encargo de determinar que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos adecuados de manera oportuna y siguiendo las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

A95. Los miembros del equipo del encargo pueden ser asignados a los encargos:

- Por la firma de auditoría, incluido asignar personal de un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.
- Por la red de la firma de auditoría o por otra firma de la red cuando la firma de auditoría recurre a personas de la red o de otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente o a un centro de prestación de servicios de la red o a otra firma de la red).
- Por un proveedor de servicios externo cuando la firma de auditoría recurre a personas de esta para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente de una firma de auditoría que no pertenece a la misma red).

A96. La NIA 220 (Revisada)[16] trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600 (Revisada) [17] desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan: (Ref: NIA 600 pie 95)

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar en la determinación de que los miembros del equipo del encargo asignados a este, incluidos los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios, tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las reservas acerca de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, en particular acerca de los que son asignados por

[15] NIA 220 (Revisada), apartado 25.
[16] NIA 220 (Revisada), apartado 26.
[17] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes),* apartado 26.

la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios.

A97. Los requerimientos de los apartados 48-52 también son aplicables cuando en un encargo se recurre a personas de la red de la firma de auditoría o de otra firma de la red, incluidos los auditores de un componente (véase, por ejemplo, el apartado A179).

Recursos tecnológicos (Ref: Apartado 32(f))

A98. Los recursos tecnológicos, que por lo general son aplicaciones de TI, forman parte del entorno de TI de la firma de auditoría. El entorno de TI de la firma de auditoría incluye también la infraestructura que da soporte a las TI y los procesos de TI y recursos humanos involucrados en esos procesos:

- Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas diseñados para realizar una función específica directa para el usuario o, en algunos casos, para otra aplicación.
- La infraestructura de TI está compuesta por la red de TI, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
- Los procesos de TI son los procesos de la firma de auditoría para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI, lo que incluye el seguimiento del entorno de TI.

A99. Un recurso tecnológico puede tener varias finalidades en la firma de auditoría y algunas de ellas pueden no tener relación con el sistema de gestión de la calidad. Los recursos tecnológicos que son relevantes a efectos de esta NIGC son:

- recursos tecnológicos utilizados directamente en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría;
- recursos tecnológicos utilizados directamente por los equipos de los encargos en la realización de estos; y
- recursos tecnológicos que son esenciales para permitir el funcionamiento eficaz de los anteriores, tales como, en relación con una aplicación de TI, la infraestructura y los procesos de TI que le dan soporte.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo pueden diferir los recursos tecnológicos que son relevantes a los efectos de esta NIGC

- En una firma de auditoría menos compleja, los recursos tecnológicos pueden estar compuestos por una aplicación de TI comercial utilizada por los equipos de los encargos, comprada a un proveedor de servicios. Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de la aplicación de TI también pueden ser relevantes a pesar de ser sencillos (por ejemplo, procesos para autorizar el acceso a la aplicación de TI y para el procesamiento de las actualizaciones de esta).
- En una firma de auditoría más compleja, los recursos tecnológicos pueden ser más complejos y pueden incluir:
    - Múltiples aplicaciones de TI, incluidas aplicaciones desarrolladas a medida o desarrolladas por la red de la firma de auditoría, tales como:
        - Aplicaciones de TI utilizadas por los equipos de los encargos (por ejemplo, software de los encargos y herramientas de auditoría automatizadas).
        - Aplicaciones de TI desarrolladas y utilizadas por la firma de auditoría para gestionar aspectos del sistema de gestión de la calidad (por ejemplo, aplicaciones de TI para el seguimiento de la independencia o para asignar personal a los encargos).
    - Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de estas aplicaciones de TI, incluidas las personas responsables de gestionar la infraestructura y los procesos de TI y los procesos de la firma de auditoría para gestionar los cambios en los programas de las aplicaciones de TI.

A100. La firma de auditoría puede considerar las siguientes cuestiones al obtener, desarrollar, implementar y mantener una aplicación de TI:

- que los datos de entrada son completos y adecuados;
- que se preserva la confidencialidad de los datos;
- que la aplicación de TI opera tal como ha sido diseñada y alcanza la finalidad prevista;
- que los datos de salida de la aplicación de TI alcanzan la finalidad para la que serán utilizados;
- que los controles generales de TI necesarios para dar soporte a la continuidad del funcionamiento de las aplicaciones de TI según se diseñaron son adecuados;
- la necesidad de habilidades especializadas para utilizar eficazmente la aplicación de TI, incluida la formación práctica de las personas que lo harán; y
- la necesidad de desarrollar procedimientos que describan cómo opera la aplicación de TI.

A101. La firma de auditoría puede prohibir específicamente la utilización de aplicaciones de TI o de determinados aspectos de estas hasta que no se haya determinado que operan adecuadamente y su utilización haya sido aprobada por la firma de auditoría. De forma alternativa, la firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos para tratar circunstancias en las que el equipo del encargo utiliza una aplicación que no ha sido aprobada por la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden requerir que el equipo del encargo determine que la aplicación de TI es adecuada para su uso antes

de ser utilizada en el encargo, considerando las cuestiones del apartado A100. La NIA 220 (Revisada)[18] trata las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los recursos para el encargo.

Recursos intelectuales (Ref: Apartado 32(g))

A102. Los recursos intelectuales incluyen la información que utiliza la firma de auditoría para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad y promover la congruencia en la realización de encargos.

Ejemplos de recursos intelectuales Políticas o procedimientos por escrito, una metodología, material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis, guías contables, documentación estandarizada o acceso a fuentes de información (por ejemplo, suscripciones a páginas web que proporcionan información en profundidad sobre entidades u otra información que se utiliza habitualmente en la realización de encargos).

A103. Los recursos intelectuales pueden estar disponibles a través de recursos tecnológicos, por ejemplo, la metodología de la firma de auditoría puede estar integrada en la aplicación de TI que facilita la planificación y la realización del encargo.

Utilización de recursos tecnológicos e intelectuales (Ref: Apartados 32(f)-32(g))

A104. La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden:

- Requerir la utilización de ciertas aplicaciones de TI o ciertos recursos intelectuales en la realización de los encargos o en relación con otros aspectos de este, como, por ejemplo, para archivar el encargo.
- Especificar las cualificaciones o la experiencia que necesita una persona para utilizar el recurso, incluida la necesidad de un experto o de formación práctica, por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar las cualificaciones o la experiencia necesarias para utilizar una aplicación de TI que analiza datos, debido a que pueden ser necesarias habilidades especializadas para interpretar los resultados.
- Especificar las responsabilidades del socio del encargo en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales.
- Establecer el modo en que se deben utilizar los recursos tecnológicos e intelectuales, incluido el modo en que deberían interactuar las personas con una aplicación de TI o cómo debería aplicarse un recurso intelectual, y la disponibilidad de soporte o ayuda en la utilización del recurso tecnológico o intelectual.

Proveedores de servicios (Ref: Apartados 16(v), 32(h))

A105. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice recursos proporcionados por un proveedor de servicios, en especial cuando la firma de auditoría no tiene acceso internamente a los recursos adecuados. A pesar de que la firma de auditoría puede utilizar recursos de un proveedor de servicios, sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad.

[18] NIA 220 (Revisada), apartados 25-28.

Ejemplos de recursos de un proveedor de servicios

- Personas contratadas para realizar las actividades de seguimiento de la firma de auditoría o revisiones de la calidad de los encargos o a las que se pueden consultar cuestiones técnicas.
- Una aplicación de TI comercial utilizada para realizar encargos de auditoría.
- Personas que aplican procedimientos en relación con los encargos de la firma de auditoría, por ejemplo, auditores de componentes de otras firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría o personas contratadas para asistir a un recuento físico en un lugar lejano.
- Un experto externo del auditor utilizado por la firma de auditoría para ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia de auditoría.

A106. En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, se requiere que la firma de auditoría obtenga conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, lo que incluye las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones relacionados con los proveedores de servicios. Para ello, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los recursos proporcionados por los proveedores de servicios, el modo y extensión con la que los utilizará y las características generales de los proveedores de servicios que utiliza la firma de auditoría (por ejemplo, los diferentes tipos de otras firmas de servicios profesionales que son utilizadas) con el fin de identificar y valorar los riesgos de calidad relacionados con la utilización de esos recursos.

A107. En la determinación de si es adecuado un recurso procedente de un proveedor de servicios para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o en la realización de encargos, la firma de auditoría puede obtener información sobre el proveedor de servicios y el recurso que proporciona de varias fuentes. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar incluyen:

- El objetivo de calidad relacionado y los riesgos de calidad. Por ejemplo, en el caso de una metodología de un proveedor de servicios, pueden existir riesgos de calidad relacionados con el objetivo de calidad del apartado 32(g), como, por ejemplo, un riesgo de calidad de que el proveedor de servicios no actualice la metodología para reflejar los cambios en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y el alcance de los recursos y las condiciones del servicio (por ejemplo, en relación con una aplicación de TI, con qué frecuencia se proporcionarán actualizaciones, las limitaciones a la utilización de la aplicación de TI y el modo en que el proveedor de servicios trata la confidencialidad de la información).
- La extensión con la que el recurso se utiliza en la firma de auditoría y el modo en que lo utilizará, y si es adecuado para esa finalidad.
- El grado de personalización del recurso para la firma de auditoría.
- La utilización previa del proveedor de servicios por la firma de auditoría.
- La experiencia del proveedor de servicios en el sector y su reputación en el mercado.

A108. Es posible que la firma de auditoría tenga la responsabilidad de tomar medidas adicionales en la utilización de un recurso proporcionado por un proveedor de servicios con el fin de

que dicho recurso funcione eficazmente. Por ejemplo, es posible que la firma de auditoría deba comunicar información al proveedor de servicios con el fin de que el recurso funcione eficazmente, o, en relación con una aplicación de TI, es posible que la firma de auditoría necesite disponer de una infraestructura y procesos de TI implementados.

Información y comunicación (Ref: Apartado 33)

A109. Obtener, generar o comunicar información es, por lo general, un proceso continuo en el que participa todo el personal y que comprende la divulgación de la información dentro de la firma de auditoría y al exterior. La información y la comunicación se encuentran en todos los componentes del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El sistema de información de la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(a))

A110. La información fiable y relevante incluye información exacta, completa, oportuna y válida para permitir el adecuado funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y sustentar las decisiones en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A111. El sistema de información puede incluir la utilización de elementos manuales o de TI, que afectan al modo en que la información se identifica, captura, procesa, mantiene y comunica. Los procedimientos para identificar, capturar, procesar, mantener y comunicar la información pueden ser aplicados a través de aplicaciones de TI y, en algunos casos, se pueden integrar en las respuestas de la firma de auditoría para otros componentes. Además, los registros digitales pueden sustituir o complementar los registros físicos.

> *Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede diseñar el sistema de información en una firma de auditoría menos compleja*
>
> Es posible que las firmas de auditoría menos complejas, con menos personal y en las que los dirigentes participan directamente, no necesiten disponer de políticas y procedimientos rigurosos que especifiquen el modo en que se debería identificar, capturar, procesar y conservar la información.

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.
- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos los cambios en el sistema de gestión de la calidad, en la medida en que dichos cambios sean relevantes para sus responsabilidades y les permitan tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.
- La firma de auditoría comunica la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos de los encargos en la planificación y ejecución de los encargos.
- Los equipos de los encargos comunican a la firma de auditoría información sobre:
  - El cliente, obtenida durante la realización de un encargo que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar la relación con el cliente o el encargo específico.
  - El funcionamiento de las respuestas de la firma de auditoría (por ejemplo, reservas acerca de los procesos de la firma de auditoría para asignar personal a los encargos), que en algunos casos puede ser indicativa de una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Los equipos de los encargos comunican información al revisor de la calidad del encargo o a las personas a las que se consulta.
- El auditor del grupo comunica cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos de los encargos los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas y procedimientos de la firma de auditoría para tratar esos cambios.

Comunicación con terceros

Comunicación a la red o dentro de la red de la firma de auditoría y a los proveedores de servicios (Ref: Apartado 33(d)(i))

A113. Además de la comunicación de información por parte de la firma de auditoría a la red o dentro de la red de la firma de auditoría o a los proveedores de servicios, es posible que la firma de auditoría necesite obtener información de la red, de una firma de la red o de un proveedor de servicios que ayuda a la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplo de información obtenida por la firma de auditoría de la red a la que pertenece

La firma de auditoría obtiene información de la red o de otras firmas de la red sobre clientes de otras firmas de la red cuando existen requerimientos de independencia que afectan a la firma de auditoría.

Comunicación con otros externos a la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(d)(ii))

A114. Ejemplos de situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias o las normas profesionales pueden requerir que la firma de auditoría comunique información a terceros

- Llega a conocimiento de la firma de auditoría el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por un cliente y los requerimientos de ética aplicables requieren que la firma de auditoría informe del incumplimiento a una autoridad competente ajena a la entidad cliente o que considere si informar sería una actuación adecuada en función de las circunstancias.
- Las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la firma de auditoría publique un informe de transparencia y especifique la naturaleza de la información que se debe incluir en dicho informe.
- Las disposiciones legales o reglamentarias del mercado de valores requieren que la firma de auditoría comunique determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

A115. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir a la firma de auditoría comunicar información relacionada con su sistema de gestión de la calidad al exterior.

Ejemplos de situaciones en las que se puede prohibir a la firma comunicar información al exterior

- Las disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto prohíben que se revele determinada información.
- Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables incluyen normas que tratan el deber de confidencialidad.

Respuestas predeterminadas (Ref: Apartado 34)

A116. Las respuestas predeterminadas pueden responder a varios riesgos de calidad relacionados con más de un objetivo de calidad para diferentes componentes. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos para las quejas y denuncias pueden responder a riesgos de calidad relacionados con objetivos de calidad en los recursos (por ejemplo, compromiso con la calidad del personal), los requerimientos de ética aplicables y el gobierno y liderazgo. Las respuestas predeterminadas no son suficientes por sí solas para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 34(a))

A117. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y del modo en que se les debe hacer frente. *(Ejemplo suprimido).*

A118. Los requerimientos de ética aplicables pueden especificar el modo en que la firma de auditoría debe responder a un incumplimiento. *(Ejemplo suprimido).*

A119. Algunas cuestiones que puede tratar la firma de auditoría en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables incluyen:

- la comunicación de los incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables a las personas adecuadas;
- la evaluación de la significatividad del incumplimiento y su impacto en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables;
- las medidas a tomar para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, incluido que estas se tomen tan pronto como sea posible;
- determinar si debe informar del incumplimiento a terceros, tales como los responsables del gobierno de la entidad con los que se relaciona el incumplimiento o a un organismo externo de supervisión; y
- determinar las medidas adecuadas que se deben tomar en relación con la persona o las personas responsables del incumplimiento.

Quejas y denuncias (Ref: Apartado 34(c))

A120. El establecimiento de políticas o procedimientos para tratar las quejas y denuncias puede ayudar a la firma de auditoría a evitar que se emitan informes de encargos que no son adecuados. También puede ayudar a la firma en:

- la identificación y tratamiento de personas, incluyendo los dirigentes, que no actúan o se comportan de un modo que demuestre un compromiso con la calidad y que sustente el compromiso de la firma de auditoría con la calidad; o
- la identificación de deficiencias en el sistema de gestión de la calidad.

A121. Las quejas y denuncias pueden ser formuladas por el personal o por otros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, clientes, auditores de componentes o personas pertenecientes a la red de la firma de auditoría).

Información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico (Ref: Apartado 34(d))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A122 y A123 siguientes, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

A122. La información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico puede:

- haber existido cuando la firma de auditoría decidió aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico y la firma no la conocía; o
- estar relacionada con información que surge posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico.

Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la información llega a su conocimiento después de la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico que podría haber afectado a la decisión de la firma de auditoría de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico

- Realizar consultas dentro de la firma de auditoría o con los asesores jurídicos.
- Considerar si existe algún requerimiento profesional, legal o reglamentario para que la firma de auditoría continúe el encargo.
- La discusión con el nivel adecuado de la dirección del cliente y con los responsables del gobierno de la entidad o con la parte contratante sobre las medidas que la firma de auditoría podría tomar basándose en los hechos y circunstancias relevantes.
- Cuando se determine que renunciar al encargo es una actuación adecuada:
    - Informar de esta decisión y de los motivos de la renuncia a la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad o a la parte contratante.
    - Considerar la posible existencia de requerimientos profesionales, legales o reglamentarios que obliguen a la firma de auditoría a informar a las autoridades reguladoras de su renuncia al encargo, o de su renuncia tanto al encargo como a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.

A123. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción pueden imponer a la firma de auditoría la obligación de aceptar o continuar un encargo de un cliente *(frase suprimida)*.

Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada a aceptar o continuar un encargo o no puede renunciar a un encargo y ha llegado a su conocimiento información que la habría llevado a rehusar el encargo o a interrumpirlo

- La firma de auditoría considera el efecto de la información en la realización del encargo.
- La firma de auditoría comunica la información al socio del encargo y le solicita incrementar la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- La firma de auditoría asigna al encargo personal con más experiencia.
- La firma de auditoría determina que se debería realizar una revisión de la calidad del encargo.

Comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A124 a A132 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 34 (e).

A124. La capacidad de la firma de auditoría para mantener la confianza en la calidad de sus encargos de los grupos de interés se puede mejorar mediante una comunicación relevante, fiable y transparente de la firma de auditoría acerca de las actividades realizadas por ella para tratar la calidad y eficacia de esas actividades.

A125. Los terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, y su grado de interés en dicho sistema, pueden variar en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

> *Ejemplos de terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría*
>
> - La dirección o los responsables del gobierno de la entidad de los clientes de la firma de auditoría pueden utilizar la información para determinar si nombrar a la firma de auditoría para realizar un encargo.
> - Es posible que los organismos externos de supervisión hayan indicado que quieren la información para sustentar sus responsabilidades en el seguimiento de la calidad de los encargos en una jurisdicción y para comprender el trabajo de las firmas de auditoría.
> - Es posible que otras firmas de auditoría que utilizan el trabajo de la firma de auditoría en la realización de encargos (por ejemplo, en relación con la auditoría de un grupo) hayan solicitado esa información.
> - Es posible que otros usuarios de los informes de encargos de la firma de auditoría, tales como los inversores que los utilizan para su toma de decisiones, hayan indicado su deseo de disponer de la información.

A126. La información acerca del sistema de gestión de la calidad que se proporciona a terceros, incluida la información que se comunica a los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de calidad de manera congruente, puede tratar cuestiones como:

- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, como su estructura organizativa, modelo de negocio, estrategia y entorno operativo.
- El gobierno y liderazgo de la firma de auditoría, tal como su cultura, el modo en que demuestra un compromiso con la calidad y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad con respecto al sistema de gestión de la calidad.
- El modo en que la firma de auditoría cumple sus responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.
- Factores que contribuyen a la calidad de los encargos, por ejemplo, dicha información se puede presentar en forma de indicadores de calidad de los encargos con una narrativa que explique los indicadores.
- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría y de las inspecciones externas y el modo en que la firma de auditoría ha corregido deficiencias identificadas o está respondiendo a estas.
- La evaluación realizada de conformidad con los apartados 53 y 54 de si el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema y la conclusión sobre este, incluido en qué se han basado los juicios aplicados al realizar la evaluación y al concluir.
- El modo en que la firma de auditoría ha respondido a los desarrollos emergentes y a los cambios en las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, incluido cómo ha sido adaptado el sistema de gestión de la calidad para responder a dichos cambios.

- La relación entre la firma de auditoría y la red, la estructura global de la red, una descripción de los requerimientos de la red y de los servicios de esta, las responsabilidades de la firma de auditoría y de la red (incluido que la firma de auditoría es la responsable última del sistema de gestión de la calidad) e información sobre el alcance global y los resultados de las actividades de seguimiento de la red en las firmas pertenecientes a esta.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado: 34(e)(i))

A127. El modo en que se realiza la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (es decir, por la firma de auditoría o por el equipo del encargo) puede depender de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría y de las circunstancias del encargo.

A128. La NIA 260 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros y de la determinación por el auditor de la persona o las personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, son las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones[19], así como del proceso de comunicación[20]. En algunas circunstancias, puede ser adecuado comunicar con los responsables del gobierno de entidades que no sean entidades cotizadas (o cuando se realizan otros encargos), por ejemplo, entidades que pueden ser de interés público o que tengan la obligación pública de rendir cuentas, tales como:

- Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones.
- Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
- Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

Consideraciones para el sector público

A129. *(Apartado suprimido).*

Determinación de otros casos en los que es adecuado comunicar con terceros (Ref: Apartado 34(e)(ii))

A130. La determinación por la firma de auditoría de cuándo es adecuado comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de calidad de la firma de auditoría depende del juicio profesional y puede estar influida por cuestiones como:

- Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.
- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría.
- La naturaleza del entorno en el que opera la firma de auditoría, como la práctica empresarial habitual en la jurisdicción de la firma de auditoría y las características de los mercados financieros en los que opera.
- La extensión con la cual la firma de auditoría ya se ha comunicado con terceros de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias (es decir, si se requiere comunicación adicional y, en su caso, las cuestiones que deben comunicarse).

---

[19] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartados 11-13.

[20] NIA 260 (Revisada), apartados 19-23.

- Las expectativas de los grupos de interés de la jurisdicción de la firma de auditoría, incluido el conocimiento e interés que hayan podido expresar los terceros acerca de los encargos realizados por la firma de auditoría y de los procesos de la firma de auditoría para su realización.
- Tendencias jurisdiccionales.
- La información de la que ya disponen los terceros.
- El modo en que los terceros pueden utilizar la información y su conocimiento general de las cuestiones relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de las firmas de auditoría y de las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*.
- Los beneficios de interés público de la comunicación externa y si se puede esperar razonablemente que superarían los costes (monetarios u otros) de esa comunicación.

Las cuestiones arriba mencionadas también pueden afectar a la información proporcionada por la firma de auditoría en la comunicación y a la naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación.

Naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e)(iii))

A131. La firma de auditoría puede considerar los siguientes atributos para preparar la información que se comunica a terceros:

- La información es específica para las circunstancias de la firma de auditoría. Relacionar las cuestiones objeto de la comunicación directamente con las circunstancias específicas de la firma de auditoría puede ayudar a minimizar la posibilidad de que dicha información se vuelva excesivamente estandarizada y menos útil con el paso del tiempo.
- La información se presenta de un modo claro y comprensible, y la manera de presentarla no induce a error ni influiría de manera inadecuada en los usuarios de la comunicación (por ejemplo, existe un equilibrio en la información que se presenta entre los aspectos positivos y negativos de la cuestión que se comunica).
- La información es exacta y completa en todos los aspectos materiales y no contiene información que induzca a error.
- La información tiene en cuenta las necesidades de los usuarios a quienes se destina. Al considerar las necesidades de los usuarios, la firma de auditoría puede considerar cuestiones tales como el grado de detalle que los usuarios considerarían útil y si tienen acceso a información relevante a través de otras fuentes (por ejemplo, la página web de la firma de auditoría).

A132. La firma de auditoría aplica su juicio profesional en la determinación, en función de las circunstancias, de la forma adecuada de comunicación con el tercero, incluida la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad en la realización de una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, la cual se puede realizar verbalmente o por escrito. En consecuencia, la forma de comunicación puede variar.

Ejemplos de formas de comunicación a terceros

- Una publicación, tal como un informe de transparencia o un informe de la calidad de la auditoría.
- Comunicación por escrito personalizada a grupos de interés específicos (por ejemplo, información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría).
- Conversaciones directas e interacciones con el tercero (por ejemplo, discusiones entre el equipo del encargo y los responsables del gobierno de la entidad).
- Una página web.
- Otras formas de medios digitales, tales como redes sociales o entrevistas o presentaciones retransmitidas por internet o por vídeo.

Encargos sujetos a una revisión de la calidad del encargo

Revisión de la calidad del encargo prescrita por una disposición legal o reglamentaria (Ref: Apartado 34(f)(ii))

A133. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se realice una revisión de la calidad del encargo, por ejemplo, para encargos de auditoría de entidades que:

- son entidades de interés público según la definición en una jurisdicción concreta;
- operan en el sector público o reciben fondos públicos, o entidades que deben rendir cuentas públicamente;
- operan en determinados sectores (por ejemplo, instituciones financieras tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones);
- alcanzan un determinado límite de activos; o
- se encuentran bajo administración judicial (por ejemplo, en liquidación).

Revisión de la calidad del encargo como respuesta para responder a uno o varios riesgos de calidad (Ref: Apartado 34(f)(iii))

A134. El conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, como requiere el apartado 25(a)(ii), está relacionado con la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría. En el diseño e implementación de respuestas para responder a uno o varios riesgos de calidad, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada basándose en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad. (Ref: NIGC 2 pie 8)

Ejemplos de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan uno o varios riesgos de calidad para los que una revisión de la calidad del encargo puede ser una respuesta adecuada

Los que se relacionan con los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir:

- Encargos que implican un alto grado de complejidad o de juicio, tales como:
    - Auditorías de estados financieros para entidades que operan en un sector que generalmente requiere estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación (por ejemplo, determinadas instituciones financieras de gran tamaño o empresas mineras) o para entidades para las que existen incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento.
    - *(Párrafo suprimido).*
- Encargos en los que se han encontrado problemas, como encargos de auditoría con hallazgos recurrentes en inspecciones internas o externas, deficiencias significativas de control interno no corregidas o una reexpresión significativa de la información comparativa en los estados financieros.
- Encargos para los que se han identificado circunstancias inusuales durante el proceso de aceptación y continuidad por la firma de auditoría (por ejemplo, un cliente nuevo que ha tenido un desacuerdo con su anterior auditor *(frase suprimida)*).
- *(Párrafo suprimido)*.

Los que se relacionan con los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos:

- Entidades en sectores emergentes o para los que la firma de auditoría no tiene experiencia previa.
- Entidades sobre las que se han expresado reservas en comunicaciones de organismos reguladores de mercados de valores o de reguladores prudenciales.
- Entidades distintas de las entidades cotizadas que pueden ser de interés público o que tienen la obligación pública de rendir cuentas, por ejemplo:
    - Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones para las que, en otro caso, las disposiciones legales o reglamentarias no requerirían una revisión de la calidad del encargo.
    - Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
    - Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

A135. Las respuestas de la firma de auditoría para responder a los riesgos de calidad pueden incluir otras formas de revisiones de encargos que no sean revisiones de la calidad del encargo. Por ejemplo, para las auditorías de estados financieros, las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir revisiones de los procedimientos del equipo del encargo en

relación con los riesgos significativos, o revisiones de determinados juicios significativos, realizadas por personal con experiencia técnica especializada. En algunos casos, estos otros tipos de revisiones de encargos se pueden realizar además de una revisión de la calidad del encargo. (Ref: NIA 230 pie 4)

A136. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría determine que no existen auditorías u otros encargos para los que una revisión de la calidad del encargo u otras formas de revisiones de encargos sean una respuesta adecuada para responder al riesgo o riesgos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A137. *(Apartado suprimido).*

El proceso de seguimiento y corrección (Ref: Apartados 35-47)

A138. Además de permitir la evaluación del sistema de gestión de la calidad, el proceso de seguimiento y corrección facilita la mejora proactiva y continua de la calidad de los encargos y del sistema de gestión de la calidad. Por ejemplo:

- Debido a las limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad, la identificación de deficiencias por la firma de auditoría no es inusual y es un aspecto importante del sistema de gestión de la calidad, porque la identificación inmediata de deficiencias permite a la firma de auditoría corregirlas de una manera oportuna y eficaz, y contribuye a una cultura de mejora continua.
- Las actividades de seguimiento pueden proporcionar información que permite a la firma de auditoría evitar una deficiencia mediante la respuesta a un hallazgo que, con el tiempo, podría dar lugar a una deficiencia.

Diseño y realización de actividades de seguimiento (Ref: Apartados 37-38)

A139. Las actividades de seguimiento pueden incluir una combinación de actividades de seguimiento continuas y actividades de seguimiento periódicas. Las actividades de seguimiento continuas son, por lo general, actividades rutinarias, integradas en los procesos de la firma de auditoría y realizadas en tiempo real, reaccionando a condiciones cambiantes. Las actividades de seguimiento periódicas se realizan a determinados intervalos por la firma de auditoría. En la mayoría de los casos, las actividades de seguimiento continuas proporcionan información sobre el sistema de gestión de la calidad de manera más oportuna.

A140. Las actividades de seguimiento pueden incluir la inspección de encargos en curso. Las inspecciones de encargos están diseñadas para el seguimiento de que un aspecto del sistema de gestión de la calidad está diseñado, implementado y funcionando del modo previsto. En algunas circunstancias, es posible que el sistema de gestión de la calidad incluya respuestas diseñadas para revisar encargos mientras están en curso de realización y cuya naturaleza parece similar a una inspección de encargos en curso (por ejemplo, revisiones cuyo objetivo es detectar fallos o carencias en el sistema de gestión de la calidad para poder impedir que exista un riesgo de calidad). La finalidad de la actividad guiará su diseño e implementación y dónde encaja dentro del sistema de gestión de la calidad (es decir, si se trata de una inspección de un encargo en curso, que es una actividad de seguimiento, o si se trata de la revisión de un encargo, que es una actividad para responder a un riesgo de calidad).

A141. La naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento también pueden verse afectados por otras cuestiones, incluidos:

- La dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría.
- La participación de la red de la firma de auditoría en las actividades de seguimiento.
- Los recursos que tiene previsto utilizar la firma de auditoría para permitir las actividades de seguimiento, tales como el uso de aplicaciones de TI.

A142. En la realización de actividades de seguimiento, la firma de auditoría puede determinar que son necesarios cambios en su naturaleza, momento de realización y extensión tal como cuando se producen hallazgos que indican que se requieren actividades de seguimiento más extensas.

El diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección (Ref: Apartado 37(c))

A143. El modo en que está diseñado el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (por ejemplo, si es un proceso centralizado o descentralizado, o la frecuencia de la revisión) puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, incluidas las actividades de seguimiento sobre el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.

A144. El modo en que está diseñado el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (es decir, la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento y corrección, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría) puede afectar a las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría para determinar si el proceso de seguimiento y corrección está alcanzando la finalidad prevista como se describe en el apartado 35.

> *Ejemplo de graduación para demostrar las actividades de seguimiento para el proceso de seguimiento y corrección*
>
> - En una firma de auditoría menos compleja, las actividades de seguimiento pueden ser sencillas debido a que la información acerca del proceso de seguimiento y corrección puede estar fácilmente disponible por el conocimiento que tienen los dirigentes, por su frecuente interacción con el sistema de gestión de la calidad, de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas, de los resultados de esas actividades y de las actuaciones de la firma de auditoría para tratar los resultados.
> - En una firma de auditoría más compleja, las actividades de seguimiento del proceso de seguimiento y corrección se pueden diseñar específicamente para determinar que el proceso de seguimiento y corrección está proporcionando información relevante, oportuna y fiable sobre el sistema de gestión de la calidad, y respondiendo adecuadamente a las deficiencias identificadas.

Cambios en el sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 37(d))

A145. Los cambios en el sistema de gestión de la calidad pueden incluir:

- Cambios para tratar una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad.
- Cambios en los objetivos de calidad, riesgos de calidad o respuestas como resultado de los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Cuando se producen cambios, es posible que las anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la

evaluación del sistema de gestión de la calidad y, en consecuencia, las actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden incluir el seguimiento de esas áreas de cambio.

Actividades de seguimiento realizadas con anterioridad (Ref: Apartado 37(e))

A146. Los resultados de anteriores actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden indicar áreas en las que se puede originar una deficiencia, en especial áreas en las que hay precedentes de haberse identificado deficiencias.

A147. Es posible que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema, incluidas las áreas del sistema de gestión de la calidad en las que no se han producido cambios, en especial cuando ha transcurrido tiempo desde que se realizaron las actividades de seguimiento.

Otra información relevante (Ref: Apartado 37(f))

A148. Además de las fuentes de información que se mencionan en el apartado 37(f), otra información relevante puede incluir:

- Información comunicada por la red de la firma de auditoría de conformidad con los apartados 50(c) y 51(b) sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos de la red o los servicios de la red que la firma de auditoría ha incorporado a su sistema de gestión de la calidad.
- Información comunicada por un proveedor de servicios sobre los recursos que utiliza la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos y que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad).

A149. Los resultados de inspecciones externas u otra información relevante, tanto interna como externa, pueden ser indicio de que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría no identificaron una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Esta información puede afectar a la consideración por la firma de auditoría de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

A150. Las inspecciones externas no sustituyen las actividades internas de seguimiento de la firma de auditoría. No obstante, los resultados de las inspecciones externas sirven de información para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

Inspección de encargos (Ref: Apartado 38)

A151. Ejemplos de cuestiones mencionadas en el apartado 37 que puede considerar la firma de auditoría al seleccionar los encargos finalizados que serán inspeccionados

- En relación con las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan los riesgos de calidad:
  - Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y la experiencia de la firma de auditoría en la realización de ese tipo de encargos.
  - Los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos, por ejemplo:

- Entidades cotizadas.
- Entidades que operan en sectores emergentes.
- Entidades que operan en sectores asociados con un alto grado de complejidad o juicio.
- Entidades que operan en un sector nuevo para la firma de auditoría.

  - La antigüedad y experiencia de los socios de los encargos.

- Los resultados de anteriores inspecciones de encargos terminados para cada uno de los socios de encargos.
- En relación con otra información relevante:

  - Quejas y denuncias sobre un socio del encargo.
  - Los resultados de inspecciones externas para cada uno de los socios de los encargos.
  - Los resultados de la evaluación por la firma de auditoría del compromiso con la calidad de cada uno de los socios de los encargos.

A152. La firma de auditoría puede realizar varias actividades de seguimiento, además de la inspección de encargos terminados, que se centran en la determinación de si se han cumplido las políticas y procedimientos en los encargos. Estas actividades de seguimiento se pueden realizar sobre determinados encargos o socios de los encargos. La naturaleza y extensión de estas actividades de seguimiento, y sus resultados, pueden ser utilizados por la firma de auditoría para determinar:

- qué encargos terminados seleccionar para su inspección;
- qué socios de los encargos seleccionar para inspección;
- con qué frecuencia seleccionar un socio del encargo para inspección; o
- qué aspectos del encargo se deben considerar al realizar la inspección de encargos terminados.

A153. La inspección de encargos terminados por socios de los encargos de manera cíclica puede ayudar a la firma de auditoría en el seguimiento de si los socios de los encargos han cumplido su responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad de los encargos a los que son asignados.

Ejemplo del modo en que la firma de auditoría puede inspeccionar de manera cíclica encargos terminados de cada socio del encargo

La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos que tratan la inspección de encargos terminados que:

- fijan el periodo estándar para el ciclo de inspección, tal como la inspección de un encargo terminado de cada socio del encargo que realice auditorías de estados financieros cada tres años *(frase suprimida)*;
- establecen los criterios para seleccionar los encargos terminados *(frase suprimida)*;
- tratan la selección de socios de los encargos de forma no predecible; y
- tratan los casos en los que es necesario o adecuado seleccionar socios de los encargos con mayor o menor frecuencia que el periodo estándar fijado en la política, por ejemplo:
    - la firma de auditoría puede seleccionar socios de los encargos con mayor frecuencia que el periodo estándar fijado en su política cuando:
        - La firma de auditoría ha identificado varias deficiencias, las cuales se han evaluado como graves, y la firma de auditoría determina que es necesaria una inspección cíclica más frecuente de los socios de los encargos.
        - El socio del encargo realiza encargos para entidades que operan en un determinado sector en el que hay un alto grado de complejidad o juicio.
        - Un encargo realizado por el socio del encargo ha sido sometido a otras actividades de seguimiento cuyos resultados no fueron satisfactorios.
        - El socio del encargo ha realizado un encargo para una entidad que opera en un sector en el cual el socio del encargo tiene una experiencia limitada.
        - Se trata de un socio del encargo recién nombrado o que se ha unido recientemente a la firma de auditoría procedente de otra firma de auditoría o de otra jurisdicción.
    - La firma de auditoría puede diferir la selección del socio del encargo (por ejemplo, retrasándola un año con respecto al periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría) cuando:
        - encargos realizados por ese socio del encargo han sido sometidos a otras actividades de seguimiento durante el periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría; y
        - los resultados de esas otras actividades de seguimiento proporcionan suficiente información acerca de ese socio del encargo (es decir, es poco probable que la realización de la inspección de encargos terminados proporcione a la firma de auditoría información adicional sobre dicho socio del encargo).

A154. Las cuestiones que se consideran en la inspección de un encargo dependen del modo en que se utilizará la inspección para el seguimiento del sistema de gestión de la calidad. Por lo general, la inspección de un encargo incluye determinar que las respuestas que se implementan en los encargos (por ejemplo, las políticas y procedimientos de la firma de

auditoría con respecto a la realización del encargo) se implementan como fueron diseñadas y operan eficazmente.

Personas que realizan las actividades de seguimiento (Ref: Apartado 39(b))

A155. Las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para el diseño de las políticas o los procedimientos que tratan de la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando:

- La persona que realiza la inspección de un encargo fue:
  - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo o un socio del encargo en un periodo posterior, en el caso de una auditoría de estados financieros, o
  - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo, para todos los demás encargos.
- La persona que realiza otro tipo de actividad de seguimiento había participado en el diseño, ejecución o aplicación de la respuesta objeto de seguimiento.

A156. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría menos compleja, es posible que no se disponga de personal con la competencia, capacidad, tiempo u objetividad para realizar las actividades de seguimiento. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede recurrir a los servicios de la red o a un proveedor de servicios para realizar las actividades de seguimiento.

Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias (Ref: Apartados 16(a), 40-41)

A157. La firma de auditoría recopila hallazgos de la realización de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes.

A158. La información recopilada por la firma de auditoría procedente de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes puede revelar otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma, tales como:

- actuaciones, comportamientos o condiciones que han dado lugar a resultados positivos en el contexto de la calidad o de la efectividad del sistema de gestión de la calidad; o
- circunstancias similares en las que no se registraron hallazgos (por ejemplo, encargos en los que no se registraron hallazgos y son de naturaleza similar a los encargos en los que sí se registraron hallazgos).

Otras observaciones pueden ser útiles para la firma de auditoría porque pueden ayudarla en la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, indicar prácticas que la firma de auditoría puede apoyar o aplicar más extensivamente (por ejemplo, en todos los encargos) o destacar oportunidades para la firma de auditoría de mejorar el sistema de gestión de la calidad.

A159. La firma de auditoría aplica el juicio profesional para determinar si los hallazgos, individualmente o en combinación con otros, dan lugar a una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Al aplicar el juicio, es posible que la firma de auditoría tenga que tener en cuenta la importancia relativa de los hallazgos en el contexto de los objetivos de calidad, riesgos de calidad, respuestas u otros aspectos del sistema de gestión de la calidad con el que están relacionados. Los juicios de la firma de auditoría pueden verse afectados por los factores cuantitativos y cualitativos correspondientes a los hallazgos. En

algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría establezca que es adecuado obtener más información sobre los hallazgos con el fin de determinar si existe una deficiencia. No todos los hallazgos, incluidos los hallazgos en los encargos, serán una deficiencia.

A160. Ejemplos de factores cuantitativos y cualitativos que la firma de auditoría puede considerar para la determinación de si los hallazgos dan lugar a una deficiencia

Riesgos de calidad y respuestas

- Si los hallazgos están relacionados con una respuesta:
  - El modo en que está diseñada la respuesta, por ejemplo, su naturaleza, la frecuencia con la que ocurre (en su caso) y la importancia relativa de la respuesta para responder al riesgo o los riesgos de calidad y alcanzar el objetivo o los objetivos de calidad con los que se relaciona.
  - La naturaleza del riesgo de calidad con el que se relaciona la respuesta y el grado en que los hallazgos indican que no se ha respondido al riesgo de calidad.
  - Si existen otras respuestas que responden al mismo riesgo de calidad y si hay hallazgos para dichas respuestas.

Naturaleza de los hallazgos y su generalización

- La naturaleza de los hallazgos. Por ejemplo, los hallazgos relacionados con actuaciones y comportamientos de liderazgo pueden ser cualitativamente significativos, teniendo en cuenta el efecto generalizado que esto puede tener sobre el sistema de gestión de la calidad en su conjunto.
- Si los hallazgos, en combinación con otros, indican una tendencia o un problema sistémico. Por ejemplo, hallazgos similares que aparecen en varios encargos pueden ser indicativos de un problema sistémico.

Extensión de la actividad de seguimiento y extensión de los hallazgos

- La extensión de la actividad de seguimiento que originó los hallazgos, incluido el número o el tamaño de las selecciones.
- La extensión de los hallazgos en relación con la selección cubierta por la actividad de seguimiento y en relación con la tasa esperada de desviación. Por ejemplo, en el caso de la inspección de encargos, el número de encargos seleccionados en los que se identificaron hallazgos en relación con el número total de encargos seleccionados y la tasa esperada de desviación fijada por la firma de auditoría.

A161. La evaluación de los hallazgos y la identificación de las deficiencias, así como la evaluación de la gravedad y de la generalización de una deficiencia identificada, incluida la investigación del origen o los orígenes de la deficiencia identificada, forman parte de un proceso iterativo y no lineal.

Ejemplos de cómo el proceso de evaluación de los hallazgos y de identificación de las deficiencias, evaluación de las deficiencias identificadas, incluida la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, es iterativo y no lineal.

- Al investigar el origen o los orígenes de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una circunstancia que presenta similitudes con otras circunstancias en las que se produjeron hallazgos que no se consideraron una deficiencia. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y los clasifica como una deficiencia.
- Al investigar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una tendencia o un problema sistémico que está correlacionado con otros hallazgos que no se consideran deficiencias. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y también los clasifica como deficiencias.

A162. Los resultados de las actividades de seguimiento, los resultados de inspecciones externas y otra información relevante (por ejemplo, actividades de seguimiento de la red o quejas y denuncias) pueden revelar información acerca de la eficacia del proceso de seguimiento y corrección. Por ejemplo, los resultados de inspecciones externas pueden proporcionar información acerca del sistema de gestión de la calidad que no ha sido identificada por el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, lo que puede poner en evidencia una deficiencia en este proceso.

Evaluación de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41)

A163. Algunos factores que la firma de auditoría puede considerar al evaluar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada incluyen:

- la naturaleza de la deficiencia identificada, incluido el aspecto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría con el que se relaciona la deficiencia, y si esta se encuentra en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema;
- en el caso de deficiencias identificadas relacionadas con respuestas, si existen respuestas compensatorias para responder al riesgo de calidad con la que se relaciona;
- el origen o los orígenes de la deficiencia identificada;
- la frecuencia con la que ocurrió la cuestión que origina la deficiencia identificada; y
- la magnitud de la deficiencia identificada, la rapidez con la que se produjo y el tiempo que duró y afectó al sistema de gestión de la calidad.

A164. La gravedad y generalización de las deficiencias identificadas afecta a la evaluación del sistema de gestión de la calidad realizada por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y la de rendir cuentas sobre este.

Origen de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41(a))

A165. El objetivo de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas es conocer las circunstancias subyacentes que originaron las deficiencias para permitir a la firma de auditoría:

- evaluar la gravedad y generalización de la deficiencia identificada y
- corregirla adecuadamente.

La realización de un análisis del origen implica que los que realizan la evaluación apliquen el juicio profesional sobre la base de la evidencia disponible.

A166. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada también pueden verse afectados por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, tales como:

- La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría.
- La dimensión de la firma de auditoría.
- La dispersión geográfica de la firma de auditoría.
- La forma en la que está estructurada la firma de auditoría o el grado en que concentra o centraliza sus procesos o actividades.

Ejemplos de cómo la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad y la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría pueden afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas

- La naturaleza de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos cuando se emitió un informe no adecuado de un encargo relacionado con una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada o cuando la deficiencia identificada está relacionada con actuaciones y comportamientos de los dirigentes en relación con la calidad.
- La posible gravedad de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos en circunstancias en las que se ha identificado la deficiencia en varios encargos o cuando hay indicios de que hay elevadas tasas de incumplimiento de las políticas o los procedimientos.
- Naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría:
    - En el caso de una firma de auditoría menos compleja con una única localización, los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser sencillos puesto que la información para obtener el conocimiento puede estar fácilmente disponible y concentrada y el origen u orígenes pueden ser más evidentes.
    - En el caso de una firma de auditoría más compleja con varias localizaciones, los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden incluir recurrir a personas con una formación práctica específica en la investigación del origen o los orígenes de deficiencias identificadas, y desarrollar una metodología con procedimientos más formales para identificar el origen o los orígenes.

A167. Al investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede considerar por qué no se originaron deficiencias en otras circunstancias de naturaleza similar a la cuestión con la que se relaciona la deficiencia identificada. Dicha información también puede ser útil para determinar cómo corregir una deficiencia identificada.

Ejemplos de cuándo no se originó una deficiencia en otras circunstancias de naturaleza similar y de cómo esta información puede ayudar a la firma de auditoría para investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas

La firma de auditoría puede determinar que existe una deficiencia porque existen hallazgos similares en varios encargos. No obstante, no existen hallazgos en otros encargos dentro de la misma población que está siendo comprobada. Comparando los encargos, la firma de auditoría concluye que el origen de la deficiencia identificada es la falta de una adecuada participación de los socios de los encargos en fases clave de los encargos.

A168. La identificación de uno o varios orígenes que sean adecuadamente específicos puede sustentar el proceso de la firma de auditoría para corregir deficiencias identificadas.

Ejemplo de la identificación de uno o varios orígenes adecuadamente específicos

Es posible que la firma de auditoría identifique que los equipos de los encargos que realizan auditorías de estados financieros no estén obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de las estimaciones contables cuando las hipótesis de la dirección tienen un alto grado de subjetividad. Mientras que la firma de auditoría toma nota de que esos equipos de los encargos no están aplicando un adecuado escepticismo profesional, el origen subyacente de este problema puede estar relacionado con otra cuestión, tal como un entorno cultural que no alienta a los miembros de los equipos de los encargos a poner en tela de juicio personas con más autoridad o como una dirección, supervisión y revisión insuficientes del trabajo realizado en los encargos.

169. Además de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede también investigar el origen o los orígenes de los resultados positivos, ya que hacerlo puede revelar oportunidades para la firma de auditoría o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad.

Respuesta a las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 42)

A170. La naturaleza, momento de realización y extensión de las medidas correctoras pueden depender de varias otras cuestiones, incluido:

- El origen o los orígenes.
- La gravedad y generalización de la deficiencia identificada y, en consecuencia, de la urgencia con la que se debe tratar.
- La eficacia de las medidas correctoras para tratar el origen o los orígenes, tales como, por ejemplo, si es necesario que la firma de auditoría implemente más de una medida correctora para tratar con eficacia el origen o los orígenes o si necesita implementar medidas correctoras provisionales hasta ser capaz de implementar medidas correctoras más eficaces.

A171. En algunas circunstancias, la medida correctora puede incluir establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad o respuestas, porque se ha determinado que no son adecuados.

A172. En circunstancias en las que la firma de auditoría determina que el origen de una deficiencia identificada está relacionado con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios, la firma de auditoría puede también:

- Considerar si debe seguir utilizando el recurso proporcionado por el proveedor de servicios.
- Comunicar la cuestión al proveedor de servicios.

La firma de auditoría es responsable de tratar el efecto de la deficiencia identificada relacionada con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad y de tomar medidas para impedir que la deficiencia se repita con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Sin embargo, la firma de auditoría no es normalmente responsable de corregir la deficiencia identificada por cuenta del proveedor de servicios o de seguir investigando el origen de la deficiencia identificada en el proveedor de servicios.

Hallazgos en relación con un encargo específico (Ref: Apartado 45)

A173. En circunstancias en las que se omitieron procedimientos o el informe emitido no es adecuado, las medidas tomadas por la firma de auditoría pueden incluir:

- Consultar a las personas apropiadas en relación con las medidas adecuadas.
- Discutir la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Aplicar los procedimientos omitidos.

Las medidas tomadas no eximen a la firma de auditoría de la responsabilidad de tomar medidas adicionales en relación con el hallazgo en el contexto del sistema de gestión de la calidad, incluida la evaluación de los hallazgos con el fin de identificar deficiencias y, cuando exista una deficiencia, investigar su origen u orígenes.

Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección (Ref: Apartado 46)

A174. La información sobre el seguimiento y corrección comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede comunicar de modo continuo o periódicamente. La persona o las personas pueden utilizar la información de varios modos, por ejemplo:

- Como base para comunicaciones adicionales al personal acerca de la importancia de la calidad.
- Para que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas.
- Para identificar reservas clave sobre el sistema de gestión de la calidad en el momento oportuno.

La información también proporciona una base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad, y la conclusión sobre este, como lo requieren los apartados 53-54.

Requerimientos de la red o servicios de la red (Ref: Apartado 48)

A175. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede pertenecer a una red. Las redes pueden establecer requerimientos en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o pueden poner a su disposición servicios o recursos que la firma de auditoría puede elegir implementar o utilizar en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad. Esos requerimientos o servicios pueden tener la finalidad de promover la realización de encargos de calidad de manera congruente en las firmas de auditoría que pertenecen a la red. La extensión con la que la red proporcionará a la firma de auditoría objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes a toda la red dependerá de los acuerdos de la firma de auditoría con la red. (Ref: NIA 600 pie 59)

Ejemplos de requerimientos de la red

- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya objetivos de calidad o riesgos de calidad adicionales en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red.
- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya respuestas en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red. Dichas respuestas diseñadas por la red pueden incluir políticas o procedimientos de la red que especifican las funciones y responsabilidades de los dirigentes, incluido el modo en que se espera que la firma de auditoría asigne autoridad y responsabilidad dentro de ella, o recursos, tales como metodologías para la realización de encargos o aplicaciones de TI.
- Requerimientos de que la firma de auditoría se someta a las actividades de seguimiento de la red. Estas actividades de seguimiento pueden estar relacionadas con requerimientos de la red (por ejemplo, seguimiento de que la firma de auditoría ha implementado la metodología de la red adecuadamente) o con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría en general.

Ejemplos de servicios de la red

- Servicios o recursos que la firma de auditoría puede utilizar optativamente en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, tales como programas de formación voluntarios, la utilización de auditores de componentes o de expertos pertenecientes a la red, o la utilización de un centro de prestación de servicios establecido a nivel de red o por otra firma de la red o grupo de firmas de la red.

A176. La red puede establecer responsabilidades para la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.

Ejemplos de responsabilidades de la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red

- Se requiere que la firma de auditoría tenga una determinada infraestructura de TI y procesos de TI en funcionamiento para dar soporte a una aplicación de TI proporcionada por la red que la firma de auditoría utiliza en el sistema de gestión de la calidad.
- Se requiere que la firma de auditoría proporcione formación a toda la firma de auditoría sobre la metodología proporcionada por la red, así como cuando se producen actualizaciones a la metodología.

A177. El conocimiento por la firma de auditoría de los requerimientos de la red o de los servicios de la red y de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con su implementación se puede obtener mediante indagaciones ante la red o documentación proporcionada por esta sobre cuestiones como:

- El gobierno y liderazgo de la red.
- Los procedimientos realizados por la red para el diseño, la implementación y, en su caso, el funcionamiento de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.
- El modo en que la red identifica y responde a los cambios que afectan a los requerimientos de la red o a los servicios de la red u otra información, tales como

cambios en las normas profesionales u otra información que es indicativa de una deficiencia en los requerimientos de la red o servicios de la red.

- El modo en que la red realiza el seguimiento de lo adecuado de los requerimientos de la red o de los servicios de la red, lo cual puede realizarse a través de las actividades de seguimiento de las firmas de la red, y de los procedimientos de la red para corregir deficiencias identificadas.

Los requerimientos de la red o los servicios de la red en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 49)

A178. Las características de los requerimientos de la red o servicios de la red son una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para la identificación y valoración de los riesgos de calidad.

> *Ejemplo de un requerimiento de la red o de un servicio de la red que origina un riesgo de calidad*
>
> La red puede requerir que la firma de auditoría utilice una aplicación de TI para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos que es estándar en la red. Esto puede dar lugar a un riesgo de calidad de que la aplicación de TI no trate cuestiones de las disposiciones legales o reglamentarias locales que la firma de auditoría debe considerar en la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A179. La finalidad de los requerimientos de la red puede incluir promover que las firmas de la red realicen encargos de calidad de manera congruente. Es posible que la red espere que la firma de auditoría implemente los requerimientos de la red, sin embargo, la firma de auditoría quizás necesite adaptarlos o complementarlos para que sean adecuados a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Ejemplos de cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden necesitar ser adaptados o complementados	
Requerimiento de la red o servicio de la red	Modo en que la firma de auditoría adapta o complementa el requerimiento de la red o el servicio de la red
La red requiere que la firma de auditoría incluya determinados riesgos de calidad en el sistema de gestión de la calidad, con el fin de que todas las firmas de la red respondan a esos riesgos de calidad.	Como parte de la identificación y valoración de los riesgos de calidad, la firma de auditoría incluye los riesgos de calidad requeridos por la red. La firma de auditoría también diseña e implementa respuestas para responder a los riesgos de calidad requeridos por la red.
La red requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente determinadas respuestas.	Como parte del diseño e implementación de las respuestas, la firma de auditoría determina: • A qué riesgos de calidad responden las respuestas. • El modo en que se incorporarán las respuestas requeridas por la red al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de esta. Esto puede incluir adaptar la respuesta para reflejar la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos (por ejemplo, adaptar una metodología para que incluya cuestiones relacionadas con disposiciones legales o reglamentarias).
La firma de auditoría utiliza personas de otras firmas de la red como auditores de componentes. Existen requerimientos de la red que conducen a un alto grado de uniformidad en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red. Los requerimientos de la red incluyen criterios específicos que se aplican a las personas asignadas para trabajar en un componente en una auditoría de un grupo.	La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que requieren que el equipo del encargo confirme con el auditor del componente (es decir, la otra firma de la red) que las personas asignadas al componente cumplen los criterios específicos establecidos en los requerimientos de la red.

A180. En algunas circunstancias, al adaptar o complementar los requerimientos de la red, o los servicios de la red, es posible que la firma de auditoría identifique posibles mejoras a estos y las puede comunicar a la red.

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 50(c))

A181. Los resultados de las actividades de seguimiento de la red en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría pueden incluir información como:

- una descripción de las actividades de seguimiento, incluida su naturaleza, momento de realización y extensión;
- los hallazgos, deficiencias identificadas y otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (por ejemplo, los resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad); y
- la evaluación por la red del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la valoración de su efecto y las medidas correctoras recomendadas.

Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (Ref: Apartado 51(b))

A182. La información procedente de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento realizadas en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red puede ser una agregación o un resumen de la información descrita en el apartado A181, incluidas tendencias y áreas comunes de las deficiencias identificadas en toda la red o resultados positivos que se pueden replicar en toda la red. Dicha información puede:

- Ser utilizada por la firma de auditoría:
  - Para identificar y valorar los riesgos de calidad.
  - Como parte de otra información relevante considerada por la firma de auditoría para determinar si existen deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Para su comunicación a los socios de los encargos de grupos, en el contexto de la consideración de la competencia y capacidad de los auditores de componentes de una firma de la red que están sujetos a requerimientos comunes de la red (por ejemplo, objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes).

A183. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría obtenga información de la red acerca de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad de una firma de la red que le afecten. La red también puede recopilar información de firmas de la red con respecto a los resultados de inspecciones externas de sus sistemas de gestión de la calidad. En algunos casos, las disposiciones legales y reglamentarias de una determinada jurisdicción pueden prohibir que la red comparta información con otras firmas de la red o pueden restringir la especificidad de esa información.

A184. En circunstancias en las que la red no proporciona información sobre los resultados globales de sus actividades de seguimiento en las firmas de la red, la firma de auditoría puede tomar medidas adicionales tales como:

- discutir la cuestión con la red; y
- determinar el efecto en los encargos de la firma de auditoría y comunicarlo a los equipos de los encargos.

Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría (Ref: Apartado 52)

A185. Debido a que los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría forman parte de su sistema de gestión de la calidad, también están sujetos a esta NIGC con respecto al seguimiento y corrección. Los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser objeto de seguimiento por la red, por la firma de auditoría o por una combinación de ambas.

> *Ejemplo de seguimiento de un requerimiento de la red o de un servicio de la red tanto por la red como por la firma de auditoría*
>
> Una red puede realizar actividades de seguimiento en la red sobre una metodología común. La firma de auditoría también realiza el seguimiento de la aplicación de la metodología por los miembros del equipo del encargo mediante la realización de inspecciones de encargos.

A186. Al diseñar e implementar las medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, la firma de auditoría puede:

- conocer las medidas correctoras previstas por la red, incluido si la firma de auditoría tiene alguna responsabilidad de implantarlas; y
- considerar si tiene que tomar medidas correctoras complementarias para tratar la deficiencia identificada y el origen o los orígenes, cuando:
  - la red no ha tomado las medidas correctoras adecuadas; o
  - las medidas correctoras de la red tardarán en tratar eficazmente la deficiencia identificada.

Evaluación del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 53)

> A efectos de la aplicación práctica de los apartados A187 y A189 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 53 de esta Norma.

A187. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden recibir la ayuda de otras personas para realizar la evaluación del sistema. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este siguen siendo responsables de la evaluación y de rendir cuentas.

A188. El momento determinado en el que se realiza la evaluación puede depender de las circunstancias de la firma de auditoría y puede coincidir con el cierre del ejercicio de la firma de auditoría o con la terminación del ciclo anual de seguimiento.

A189. La información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad incluye la información comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de calidad y de rendir cuentas sobre este de conformidad con el apartado 46.

Ejemplos de graduación para demostrar el modo en que se puede obtener la información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este intervengan directamente en el seguimiento y corrección y, por lo tanto, conocerán la información que sustenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad.
- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este tengan que establecer procedimientos para reunir, resumir y comunicar la información necesaria para evaluar el sistema de gestión de la calidad.

Conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 54)

A190. En el contexto de esta NIGC, se prevé que el funcionamiento del sistema en su conjunto proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. En su conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden, utilizando los resultados del proceso de seguimiento y corrección, considerar lo siguiente:

- la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas y su efecto en la consecución de los objetivos del sistema de gestión de la calidad;
- si la firma de auditoría ha diseñado e implementado medidas correctoras, y si estas medidas tomadas hasta el momento de la evaluación son eficaces; y
- si el efecto de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad ha sido adecuadamente corregido, como, por ejemplo, si se han llevado a cabo actuaciones adicionales de conformidad con el apartado 45.

A191. Puede haber circunstancias en las que deficiencias identificadas que son graves (incluidas las deficiencias identificadas que son graves y generalizadas) han sido adecuadamente corregidas y su efecto corregido en el momento de la evaluación. En dichos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

A192. Una deficiencia identificada puede tener un efecto generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad cuando, por ejemplo:

- La deficiencia afecta a varios componentes o aspectos del sistema de gestión de la calidad.
- La deficiencia está restringida a un componente específico o aspecto del sistema de gestión de la calidad, pero es fundamental para el sistema.
- La deficiencia afecta a varias unidades de negocio o localizaciones geográficas de la firma de auditoría.

- La deficiencia está restringida a una sola unidad de negocio o localización geográfica pero estas son fundamentales para el conjunto de la firma de auditoría.
- La deficiencia afecta a una parte sustancial de los encargos de un determinado tipo o naturaleza.

Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave pero no generalizada

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una pequeña oficina regional de la firma de auditoría. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centraban en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- no generalizado, porque se limita a la pequeña oficina regional.

A193. Puede ocurrir que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluyan que el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad en circunstancias en las que las deficiencias identificadas son graves y generalizadas, las medidas tomadas para corregirlas no son adecuadas y el efecto de las deficiencias no ha sido adecuadamente corregido.

Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave y generalizada

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una oficina regional, la cual es la oficina más grande de la firma de auditoría y presta apoyo financiero, operativo y técnico a toda la región. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centraban en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- generalizado, porque la oficina regional es la más grande y presta apoyo a muchas otras oficinas, y el incumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría puede tener un efecto más amplio sobre las demás oficinas.

A194. Es posible que corregir las deficiencias identificadas que sean graves y generalizadas requiera tiempo. A la vez que la firma de auditoría sigue tomando medidas para corregir las deficiencias identificadas, se puede reducir su generalización y es posible que se determine que las deficiencias identificadas siguen siendo graves, pero ya no son graves y generalizadas. En esos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la

responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que, excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos de calidad del sistema de gestión de la calidad.

A195. Esta NIGC no requiere que la firma de auditoría obtenga un informe que proporciona un grado de seguridad independiente sobre su sistema de gestión de la calidad, ni impide que la firma de auditoría lo haga.

Tomar medidas adecuadas de manera inmediata y comunicación adicional (Ref: Apartado 55)

A196. En circunstancias en las que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), las medidas adecuadas que tome la firma de auditoría de manera inmediata pueden incluir:

- Tomar medidas para apoyar la realización de encargos mediante la asignación de más recursos o desarrollando orientaciones adicionales y para confirmar que los informes emitidos por la firma de auditoría son adecuados a las circunstancias hasta que las deficiencias identificadas sean corregidas, y comunicar dichas medidas a los equipos de los encargos.
- Obtener asesoramiento jurídico.

A197. En algunas circunstancias la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce una supervisión no ejecutiva sobre esta. En dichas circunstancias, las comunicaciones pueden incluir informar al órgano de gobierno independiente.

A198. Ejemplos de circunstancias en las que puede ser adecuado que la firma de auditoría comunique a terceros acerca de la evaluación del sistema de gestión de la calidad

- Cuando la firma de auditoría pertenece a una red.
- Cuando otras firmas de la red utilizan el trabajo de la firma de auditoría, por ejemplo, en el caso de la auditoría de un grupo.
- Cuando un informe emitido por la firma de auditoría ha sido considerado inadecuado por la firma de auditoría como resultado de un fallo en el sistema de gestión de la calidad y es necesario que sean informados la dirección de la entidad o los responsables del gobierno de esta.
- Cuando una disposición legal o reglamentaria requiera que la firma de auditoría comunique a un organismo de supervisión o un regulador.

Evaluaciones del desempeño (Ref: Apartado 56)

A199. La realización periódica de evaluaciones del desempeño promueve el sentido de responsabilidad. Al considerar el desempeño de una persona, la firma de auditoría puede tener en cuenta:

- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría en relación con aspectos del sistema de gestión de la calidad relacionados con la responsabilidad de la persona. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría fije

objetivos para la persona y mida los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría sobre la base de esos objetivos.

- Las medidas tomadas por la persona como respuesta a las deficiencias identificadas que tienen relación con su responsabilidad, incluida la oportunidad y eficacia de dichas actuaciones.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo la firma de auditoría puede realizar evaluaciones del desempeño

- En una firma de auditoría menos compleja, la firma de auditoría puede contratar a un proveedor de servicios para realizar la evaluación, o es posible que los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría proporcionen una indicación del desempeño de la persona.
- En una firma de auditoría más compleja, las evaluaciones del desempeño pueden ser realizadas por un miembro independiente no ejecutivo del órgano de gobierno de la firma de auditoría o por un comité especial supervisado por el órgano de gobierno.

A200. Una evaluación del desempeño positiva se puede recompensar a través de la remuneración, una promoción y otros incentivos que se centran en el compromiso con la calidad de la persona y refuerzan su sentido de responsabilidad. Por el contrario, la firma de auditoría puede tomar medidas disciplinarias para tratar una evaluación del desempeño negativa que puede afectar a la consecución por la firma de auditoría de sus objetivos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A201. *(Apartado suprimido).*

Documentación (Ref: Apartados 57-59)

A202. La documentación proporciona evidencia de que la firma de auditoría cumple esta NIGC, así como las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables. También puede ser útil para la formación del personal y de los equipos de los encargos, asegurar que se conserva el conocimiento de la organización y proporcionar una base histórica de las decisiones tomadas por la firma de auditoría acerca de su sistema de gestión de la calidad. No es necesario ni factible que la firma de auditoría documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, acerca de su sistema de gestión de la calidad. Además, la firma de auditoría puede dejar evidencia de su cumplimiento de esta NIGC mediante su componente de información y comunicación, documentos u otros escritos o aplicaciones de TI que están integradas en los componentes del sistema de gestión de la calidad.

A203. La documentación puede adoptar la forma de manuales formales por escrito, listados de comprobaciones y formularios, puede estar documentada informalmente (por ejemplo, en comunicaciones por correos electrónicos o en mensajes en páginas web), o se pueden almacenar en aplicaciones de TI u otros formatos digitales (por ejemplo, bases de datos). Algunos factores que pueden afectar a los juicios de la firma de auditoría acerca de la forma, contenido y extensión de la documentación, incluida la frecuencia con la que se actualiza, pueden incluir:

- La complejidad de la firma de auditoría y el número de oficinas;

- La naturaleza y complejidad de la actividad y de la organización de la firma de auditoría;
- La naturaleza de los encargos que realiza la firma de auditoría y de las entidades para las que se realizan.
- la naturaleza y la complejidad de la cuestión que se documenta, tal como si está relacionada con un aspecto del sistema de gestión de la calidad que ha cambiado o un área de mayor riesgo de calidad, y la complejidad de los juicios relacionados con la cuestión; y
- la frecuencia y extensión de los cambios en el sistema de gestión de la calidad.

En una firma de auditoría menos compleja, puede que no resulte necesario disponer de documentación que dé soporte a las cuestiones que se comunicaron porque pueden ser efectivos métodos informales de comunicación. No obstante, una firma de auditoría menos compleja puede determinar que es adecuado documentar dichas comunicaciones para proporcionar evidencia de que ocurrieron.

A204. En algunos casos, es posible que un organismo externo de supervisión establezca requerimientos de documentación, ya sea formal o informalmente, por ejemplo, debido al resultado de una inspección externa. *(Frase suprimida)*

A205. No se requiere que la firma de auditoría documente la consideración de cada condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para cada objetivo de calidad o de cada riesgo que puede dar lugar a un riesgo de calidad. Sin embargo, al documentar los riesgos de calidad y cómo la firma de auditoría responde a estos, la firma de auditoría puede documentar los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad (es decir, la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados), con el fin sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas.

A206. La red, otras firmas de la red u otras estructuras u organizaciones dentro de la red pueden proporcionar la documentación.

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2
REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS
(NIGC 2-ES)

Índice

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024)

(Ref: NIA 220 pie 41, NIA 230 pie 3, NIA 600 pie 35, NIGC 1 pie 1)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC	1-4
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos	5-9
Aplicabilidad de esta NIGC	10
Fecha de entrada en vigor	11
Objetivo	12
Definiciones	13
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	14-16
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos	17-23
Realización de la revisión de la calidad de encargo	24-27
Documentación	28-30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos	A1-A24
Realización de la revisión de la calidad del encargo	A25-A49
Documentación	A50-A53

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

Las Normas “NIA-ES”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC en inglés. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata:

   (a) del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y

   (b) de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo relacionadas con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.

2. Esta NIGC es aplicable a todos los encargos para los cuales, de conformidad con la NIGC 1[1], se exige que se realice una revisión de la calidad del encargo. Esta NIGC parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

3. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC es una respuesta predeterminada diseñada e implementada por la firma de auditoría de conformidad con la NIGC1[2]. La realización de una revisión de la calidad de un encargo se lleva a cabo en los encargos por el revisor de la calidad del encargo en nombre de la firma de auditoría.

Graduación

4. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del revisor de la calidad del encargo requeridos por esta NIGC varía en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de la calidad del encargo probablemente serán menos extensos en aquellos encargos en los que se apliquen menos juicios significativos por el equipo del encargo.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos

5. La NIGC 1 establece las responsabilidades de la firma de auditoría con respecto a su sistema de gestión de la calidad y requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos[3]. Las respuestas predeterminadas incluidas en la NIGC 1 incluyen establecer políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con esta NIGC.

6. La firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad. Según la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)* realizadas por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que:

   (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

---

1 NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados,* apartado 34(f).

2 NIGC 1, apartado 34 (f).

3 NIGC 1, apartado 26.

(b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias[4].

7. Tal y como se explica en la NIGC 1[5], se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y *(frase suprimida)* del escepticismo profesional.

8. Una revisión de la calidad del encargo es una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este. La evaluación por el revisor de la calidad del encargo de los juicios significativos se realiza en el contexto de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Sin embargo, una revisión de la calidad del encargo no pretende ser una evaluación de si todo el encargo cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

9. El revisor de la calidad del encargo no es un miembro del equipo del encargo. La realización de una revisión de la calidad del encargo no cambia las responsabilidades del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo o de dirigir y supervisar a los miembros del equipo del encargo y revisar su trabajo. No se requiere que el revisor de la calidad del encargo obtenga evidencia para fundamentar la opinión o la conclusión del encargo, pero el equipo del encargo puede obtener evidencia adicional para responder a las cuestiones puestas de manifiesto durante la revisión de la calidad del encargo.

Aplicabilidad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de la calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, así como anotaciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de esta NIGC, y definiciones. La NIGC 1[6] explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, anotaciones introductorias y definiciones.

Fecha de entrada en vigor

11. *(Apartado suprimido)*.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas

[4] NIGC 1, apartado 14.
[5] NIGC 1, apartado 15.
[6] NIGC 1, apartados 12 y A6-A9.

contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Objetivo

12. El objetivo de la firma de auditoría, al nombrar un revisor de la calidad del encargo elegible, es realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este.

Definiciones

13. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

    (a) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

    A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 42 de la LAC y el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos previstos en la NIGC 2 y aquellos otros adicionales no previstos en la citada Norma que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.

    (b) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

    A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 67.2 c) y, en su caso, 87.2 d) del RLAC relativos a las características que ha de reunir el “revisor de control de calidad del encargo”.

    (c) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a un profesional de la contabilidad cuando realiza la revisión de la calidad del encargo. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A12-A15)

    A efectos de la aplicación práctica de esta definición en esta Norma, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables se considerarán los definidos por la LAC y su normativa de desarrollo y por el Reglamento (UE) n.º 537/2014, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 10 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

14. La firma de auditoría y el revisor de la calidad del encargo tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de esta NIGC y aplicar correctamente los requerimientos que les son aplicables.

15. La firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, cumplirán cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable en las circunstancias del encargo.

16. Se espera que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma. Sin embargo, si la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo determinan que la aplicación de los requerimientos aplicables no proporciona una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma, la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, tomarán medidas adicionales para alcanzar el objetivo.

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

17. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que se asigne la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos a una o varias personas con la competencia, capacidad y autoridad adecuadas dentro de la firma de auditoría para cumplir la responsabilidad. Esas políticas o procedimientos requerirán que dicha persona o personas nombren al revisor de la calidad de los encargos. (Ref: Apartados A1-A3)

18. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad para ser nombrado revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que el revisor de la calidad del encargo no sea un miembro del equipo del encargo y que: (Ref: Apartado A4)

    (a) tenga la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente y la autoridad adecuada, para realizar la revisión de la calidad del encargo; (Ref: Apartados A5-A11)

    (b) cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a la objetividad e independencia del revisor de la calidad del encargo; y (Ref: Apartados A12-A15)

    (c) cumpla las disposiciones legales y reglamentarias, si existen, aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A16)

19. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con el apartado 18(b) también harán frente a las amenazas a la objetividad originadas por una persona que sea nombrada revisor de la calidad del encargo después de haber actuado como socio del encargo. Dichas políticas y procedimientos especificarán un periodo de enfriamiento de dos años, o un periodo más largo si los requerimientos de ética aplicables así lo exigen, antes de que el socio del encargo pueda asumir la función de revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartados A17-A18)

20. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que dichas personas no sean miembros del equipo del encargo y:

(a) tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar las obligaciones que se les han asignado; y (Ref: Apartado A19)

(b) cumplan los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a su objetividad e independencia y, en su caso, las disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartados A20-A21)

21. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:

(a) requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo y

(b) traten la responsabilidad del revisor de la calidad del encargo de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de las personas que ayudan en la revisión, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A22)

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente

22. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que traten las circunstancias en las cuales la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos para la realización de revisiones de la calidad de los encargos se vea afectada negativamente y las medidas adecuadas a adoptar por la firma de auditoría, incluido el proceso de identificación y nombramiento de un sustituto en dichas circunstancias. (Ref: Apartado A23)

23. Cuando llegan a conocimiento del revisor de la calidad del encargo circunstancias que afectan negativamente a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, este lo notificará a la persona o las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría, y: (Ref: Apartado A24)

(a) si no se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo, rehusará el nombramiento para realizar el encargo de revisión de la calidad; o

(b) si se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo interrumpirá su realización.

Realización de la revisión de la calidad del encargo

24. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos en relación con la realización de la revisión de la calidad del encargo que traten:

(a) las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos de conformidad con los apartados 25-26 en momentos adecuados durante el encargo que proporcionen una base adecuada para una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este;

(b) las responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo, incluido que el socio del encargo no puede fechar el informe del encargo antes de que el revisor de la calidad del encargo le notifique que se ha finalizado dicha revisión, de conformidad con el apartado 27; y (Ref: Apartados A25-A26)

(c) circunstancias en las que la naturaleza y extensión de las discusiones del equipo del encargo con el revisor de la calidad del encargo acerca de un juicio significativo dan lugar a una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo, y las medidas adecuadas a adoptar en esas circunstancias. (Ref: Apartado A27)

25. Para realizar la revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo: (Ref: Apartados A28-A33)

(a) Leerá y obtendrá un conocimiento de la información comunicada por: (Ref: Apartado A34)

(i) el equipo del encargo, acerca de la naturaleza y las circunstancias del encargo y la entidad; y

(ii) la firma de auditoría, acerca de su proceso de seguimiento y corrección, en concreto, deficiencias identificadas que pueden estar relacionadas o afectar a las áreas en las que se ven implicados juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.

(b) Discutirá con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. (Ref: Apartados A35-A38)

(c) Sobre la base de la información obtenida en (a) y (b), revisará documentación seleccionada del encargo relacionada con los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y evaluará: (Ref: Apartados A39-A43)

(i) la base para los juicios aplicados, incluido *(frase suprimida)* el ejercicio del escepticismo profesional por el equipo del encargo;

(ii) si la documentación del encargo fundamenta las conclusiones alcanzadas y

(iii) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas.

(d) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará las bases para la determinación por el socio del encargo de que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia. (Ref: Apartado A44)

(e) Evaluará si se han llevado a cabo las consultas adecuadas sobre las cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones en las que existan diferencias de opinión y las conclusiones derivadas de dichas consultas. (Ref: Apartado A45)

(f) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará la base para la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A46)

(g) Revisará:

(i) en el caso de auditorías de estados financieros, los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente, incluido, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría; (Ref: Apartado A47)

(ii) *(párrafo suprimido).*

(iii) *(párrafo suprimido).*

Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los “Aspectos más relevantes de la auditoría” que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público

por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección "Cuestiones clave de la auditoría".

26. El revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo si tiene reservas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o si las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Si dichas reservas no se resuelven a satisfacción del revisor de la calidad del encargo, este notificará a la persona o las personas adecuadas de la firma de auditoría que no se puede finalizar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A49, NIA 220 pie 44)

Finalización de la revisión de la calidad del encargo

27. El revisor de la calidad del encargo determinará si se han cumplido los requerimientos de esta NIGC con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo y si la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. En ese caso, el revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado.

Documentación

28. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad de documentar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A50)

29. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que la revisión de la calidad del encargo se documente de conformidad con el apartado 30, y que dicha documentación se incluya junto con la documentación del encargo.

30. El revisor de la calidad del encargo determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo es suficiente para permitir a un profesional ejerciente experimentado, sin conexión previa con el encargo, conocer la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y, en su caso, por las personas que ayudaron al revisor, así como las conclusiones alcanzadas en la realización de la revisión. El revisor de la calidad del encargo también determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo incluye: (Ref: Apartados A51-A53)

    (a) los nombres del revisor de la calidad del encargo y de las personas que le ayudaron en la revisión de la calidad del encargo;

    (b) una identificación de la documentación del encargo revisada;

    (c) el fundamento para la decisión por el revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 27;

    (d) las notificaciones requeridas de conformidad con los apartados 26 y 27 y

    (e) la fecha de finalización de la revisión de la calidad del encargo.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

Asignación de la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos (Ref: Apartado 17)

A1. La competencia y capacidad que son relevantes respecto a la aptitud de la persona para cumplir la responsabilidad del nombramiento del revisor de la calidad del encargo puede incluir un conocimiento adecuado de:

- las responsabilidades de un revisor de la calidad del encargo;
- los criterios incluidos en los apartados 18 y 19 acerca de la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos; y
- la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad sujeta a una revisión de la calidad del encargo, incluida la composición del equipo del encargo.

A2. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la persona responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos no sea un miembro del equipo del encargo para el cual se va a realizar una revisión de la calidad del encargo. Sin embargo, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual), puede no ser factible que una persona distinta a un miembro del equipo del encargo nombre al revisor de la calidad del encargo.

A3. La firma de auditoría puede asignar a más de una persona como responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar un proceso distinto de nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos en el caso de una auditoría de entidades cotizadas, o no cotizadas *(frase suprimida)*, con responsables diferentes para cada proceso.

Elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18)

A4. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual, puede no haber un socio u otra persona en la firma de auditoría elegible para realizar la revisión de la calidad del encargo. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede contratar u obtener los servicios de personas externas a la firma de auditoría para llevar a cabo la revisión de la calidad del encargo. Una persona externa a la firma de auditoría puede ser un socio o un empleado de una firma de la red, de una estructura o una organización dentro de la red de la firma de auditoría o un proveedor de servicios. Cuando se utiliza dicha persona, son aplicables las disposiciones de la NIGC 1 que tratan los requerimientos de la red, los servicios de la red o los proveedores de servicios.

Criterios de elegibilidad del revisor de la calidad del encargo

Competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente (Ref: Apartado 18(a))

A5. La NIGC 1 describe características relativas a la competencia, incluida la integración y aplicación de la competencia técnica, las cualificaciones profesionales y la ética, los valores y las actitudes profesionales[7]. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede

[7] NIGC 1, apartado A88.

considerar para determinar que una persona tiene la competencia necesaria para realizar una revisión de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- un conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo;
- conocimiento del sector de la entidad;
- un conocimiento y una experiencia aplicables a encargos de naturaleza y complejidad similares; y
- un conocimiento de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo para la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo, que pueden adquirirse o mejorarse recibiendo la formación práctica adecuada por parte de la firma de auditoría.

A6. Las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que la firma de auditoría considera para determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o más riesgos de calidad[8] pueden ser un aspecto importante para la determinación por la firma de auditoría de la competencia y capacidad requeridas para realizar la revisión de la calidad de ese encargo. Algunas otras consideraciones que la firma de auditoría puede tener en cuenta para determinar si el revisor de la calidad del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, necesarios para evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este incluyen:

- La naturaleza de la entidad.
- La especialización y complejidad del sector o entorno normativo en el cual opera la entidad.
- La medida en que el encargo está relacionado con cuestiones que requieren experiencia especializada (por ejemplo, con respecto a la tecnología de la información (TI), áreas especializadas de contabilidad o auditoría) o especialización científica e ingeniería *(frase suprimida)*. Véase también el apartado A19.

A7. Al evaluar la competencia y capacidad de una persona que puede ser nombrada revisor de la calidad del encargo, los hallazgos que tienen su origen en las actividades de seguimiento de la firma de auditoría (por ejemplo, los hallazgos de la inspección de encargos en los cuales la persona era un miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad del encargo) o los resultados de las inspecciones externas pueden ser también consideraciones relevantes.

A8. Una falta de competencia o capacidad adecuadas afecta a la aptitud del revisor de la calidad del encargo para aplicar juicio profesional adecuado en la realización de la revisión. Por ejemplo, un revisor de la calidad del encargo que carece de la experiencia pertinente en el sector puede no poseer la aptitud o confianza necesarias para evaluar y, en su caso, cuestionar los juicios significativos y el escepticismo profesional aplicados por el equipo del encargo sobre una cuestión compleja relativa a la auditoría o contabilidad de un sector específico.

[8] NIGC 1, apartado A134.

Autoridad adecuada (Ref: Apartado 18(a))

A9. Actuaciones en la firma de auditoría que ayudan a establecer la autoridad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, crear una cultura de respeto hacia la función de revisor de la calidad del encargo hace menos probable que este experimente presiones del socio del encargo, o de otro personal, para influir de forma inadecuada en el resultado de la revisión de la calidad del encargo. En algunos casos, la autoridad del revisor de la calidad del encargo puede mejorarse a través de las políticas o los procedimientos para tratar las diferencias de opinión, las cuales pueden incluir medidas que el revisor de la calidad del encargo puede tomar cuando existe un desacuerdo entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo.

A10. La autoridad del revisor de la calidad del encargo puede verse reducida cuando:

- La cultura dentro de la firma de auditoría promueve el respeto a la autoridad únicamente hacia el personal de jerarquía superior dentro de la firma de auditoría.
- El revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo, por ejemplo, cuando el socio del encargo tiene una posición de liderazgo en la firma de auditoría o es el responsable de determinar la remuneración del revisor de la calidad del encargo.

Consideraciones para el sector público

A11. *(Apartado suprimido).*

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 13(c), 18(b))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A12 y A13 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 13 (c) de esta Norma.

A12. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables cuando se realiza una revisión de la calidad del encargo pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo o la entidad. Varias disposiciones de requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a los profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo, y no a la firma en sí.

A13. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia específicos que serían de aplicación a profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo. Los requerimientos de ética aplicables también pueden incluir disposiciones que hacen frente a amenazas a la independencia originadas por la vinculación prolongada con un cliente de auditoría *(frase suprimida)*. La aplicación de cualquiera de dichas disposiciones relativas a la vinculación prolongada es distinta, pero puede tener que considerarse para aplicar el requerimiento de periodo de enfriamiento de conformidad con el apartado 19.

Amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo

A14. Las amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se pueden originar por una amplia gama de hechos y circunstancias. Por ejemplo:

- Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de la calidad del encargo participó previamente en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, en concreto, como socio del encargo o como otro miembro del equipo del encargo.

- Se puede originar una amenaza de interés propio o de familiaridad cuando el revisor de la calidad del encargo es familiar próximo o un miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, o cuando existen relaciones personales estrechas con miembros del equipo del encargo.

  A los efectos de la aplicación práctica de los términos familiar próximo o miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, se considerará a los familiares incluidos artículo 3.12 de la LAC con la precisión realizada en el artículo 8.2. a) del RLAC.

- Se puede originar una amenaza de intimidación cuando se ejercen presiones reales o aparentes sobre el revisor de la calidad del encargo (por ejemplo, cuando el socio del encargo es una persona agresiva o dominante, o cuando el revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo).

A15. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos y orientación para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la objetividad. *(Ejemplos suprimidos).*

Disposiciones legales o reglamentarias aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18(c))

A16. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir requerimientos adicionales relativos a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el revisor de la calidad del encargo puede necesitar estar en posesión de ciertas cualificaciones o estar autorizado para poder realizar la revisión de la calidad del encargo.

Periodo de enfriamiento para una persona después de haber tenido una relación como socio del encargo (Ref: Apartado 19)

A17. En encargos recurrentes, a menudo, las cuestiones sobre las que se aplican juicios significativos no cambian. Por lo tanto, los juicios significativos aplicados en periodos anteriores pueden afectar los juicios del equipo del encargo en periodos posteriores. La aptitud de un revisor de la calidad del encargo para realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos, por tanto, se ve afectada cuando la persona participó previamente en esos juicios como socio del encargo. En dichas circunstancias, es importante que existan salvaguardas adecuadas para reducir las amenazas a la objetividad a un nivel aceptable, en particular la amenaza de autorrevisión. En consecuencia, esta NIGC requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que especifiquen un periodo de enfriamiento durante el cual el socio del encargo no puede ser nombrado revisor de la calidad del encargo.

A18. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría también pueden tratar si es adecuado un periodo de enfriamiento para una persona distinta del socio del encargo antes de ser elegible para ser nombrado como revisor de la calidad de dicho encargo. En este sentido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de la función de dicha persona y su participación previa en los juicios significativos aplicados en el encargo. Por ejemplo, la firma puede determinar que un socio del encargo responsable de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo puede no ser elegible para ser nombrado revisor de la calidad del encargo del grupo debido a la participación de ese socio de auditoría en los juicios significativos que afectan al encargo de auditoría del grupo.

Circunstancias en las que el revisor de la calidad del encargo utiliza ayudantes (Ref: Apartados 20-21)

A19. En algunas circunstancias puede ser adecuado que una persona o equipo de personas con la especialización pertinente ayuden al revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, un conocimiento, unas cualificaciones o una experiencia altamente especializadas relacionadas con cierto tipo de transacciones pueden ser útiles para ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo sobre esas transacciones realizadas por la entidad.

A20. Las orientaciones del apartado A14 pueden ayudar a la firma de auditoría a establecer políticas o procedimientos para hacer frente a las amenazas a la objetividad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo.

A21. Cuando el revisor de la calidad del encargo cuenta con la ayuda de una persona externa a la firma de auditoría, las responsabilidades del ayudante, incluidas las relativas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, pueden establecerse en el contrato o en cualquier otro acuerdo entre la firma de auditoría y el ayudante.

A22. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de:

- considerar si los ayudantes conocen sus instrucciones y si el trabajo se está llevando a cabo de acuerdo con el enfoque planificado para la realización de la revisión de la calidad del encargo; y
- tratar las cuestiones puestas de manifiesto por los ayudantes, considerando su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado;

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente (Ref: Apartados 22-23)

A23. Algunos factores que pueden ser relevantes para la consideración por la firma de auditoría de si la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ha visto deteriorada incluyen:

- si cambios en las circunstancias del encargo producen que el revisor de la calidad del encargo ya no tenga la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la revisión;
- si cambios en las otras responsabilidades del revisor de la calidad del encargo indican que la persona ya no tiene tiempo suficiente para llevar a cabo la revisión o
- si se ha producido una notificación del revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 23.

A24. En circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer un proceso para identificar revisores elegibles alternativos. Las políticas o los procedimientos también pueden tratar la responsabilidad de la persona nombrada para sustituir al revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos que sean suficientes para cumplir con los requerimientos de esta NIGC relativos a la realización de la revisión de la calidad del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden además tratar la necesidad de consulta en dichas circunstancias.

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

Responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 24(b))

A25. La NIA 220 (Revisada)[9] establece los requerimientos para el socio del encargo en aquellos encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, incluido:

- determinar que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
- colaborar con el revisor de la calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
- discutir las cuestiones y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
- no fechar el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado.

A26. *(Apartado suprimido)[10].*

Discusiones entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo (Ref: Apartado 24(c))

A27. Una comunicación frecuente durante todo el encargo entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo puede facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Sin embargo, se puede originar una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo dependiendo del momento y extensión de las discusiones con el equipo del encargo acerca de un juicio significativo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer las medidas a adoptar por el revisor de la calidad del encargo para evitar situaciones en las que el revisor de la calidad del encargo esté tomando decisiones en nombre del equipo del encargo o se perciba como si lo hiciera. Por ejemplo, en esas circunstancias, la firma de auditoría puede requerir la consulta a otro personal relevante acerca de dichos juicios significativos, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría sobre consultas.

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

A28. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y también enfatizar la importancia de que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional al realizar la revisión.

A29. El momento de realización de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo puede depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad, incluida la naturaleza de las cuestiones sujetas a la revisión. La revisión oportuna de la documentación del encargo por el revisor de la calidad del encargo durante todas las fases del encargo (por ejemplo, la planificación, ejecución y emisión del informe) permite la resolución inmediata de las cuestiones de forma satisfactoria para el revisor de la calidad del encargo antes o a la fecha del informe del encargo. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede aplicar procedimientos con relación a la estrategia global y plan del

---

[9] Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 36.

[10] *(Nota al pie suprimida).*

encargo a la finalización de la fase de planificación. La realización oportuna de la revisión de la calidad del encargo también puede reforzar la aplicación del juicio profesional por el equipo del encargo y *(frase suprimida)* del escepticismo profesional en la planificación y ejecución del encargo.

A30. La naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo a un encargo específico, entre otros factores, dependen de:

- Los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de calidad[11], por ejemplo, encargos realizados sobre entidades de sectores emergentes o con transacciones complejas.
- Las deficiencias identificadas, y las medidas correctoras para tratar dichas deficiencias relacionadas con el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, así como cualquier orientación relacionada emitida por la firma de auditoría, que pueda indicar áreas en las que se necesita aplicar procedimientos más extensos por el revisor de la calidad del encargo.
- La complejidad del encargo.
- La naturaleza y dimensión de la entidad, incluido si la entidad es una entidad cotizada.
- Hallazgos relevantes para el encargo, tales como los resultados de inspecciones llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión en un periodo anterior u otras reservas puestas de manifiesto acerca de la calidad del trabajo del equipo del encargo.
- Información obtenida de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos de la firma de auditoría.
- *(Frase suprimida)* la identificación, la valoración y las respuestas a los riesgos de incorrección material en el encargo por parte del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo han colaborado con el revisor de la calidad del encargo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar las medidas a tomar por el revisor de la calidad del encargo si el equipo del encargo no ha colaborado con el revisor de la calidad del encargo, por ejemplo, informar a una persona adecuada de la firma de auditoría de forma que se puedan tomar las medidas adecuadas para resolver la cuestión.

A31. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo pueden variar en función de las circunstancias encontradas durante la revisión de la calidad del encargo.

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de grupos más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del auditor del grupo (por ejemplo,

[11] NIGC 1, apartado A49.

el auditor de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.

A33. En algunos casos, se puede nombrar a un revisor de la calidad del encargo para una auditoría de una entidad o unidad de negocio que forma parte de un grupo, por ejemplo, cuando se requiera dicha auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos. En estas circunstancias, la comunicación entre el revisor de la calidad del encargo de la auditoría del grupo y el de la auditoría de esa entidad o unidad de negocio puede ayudar al revisor de la calidad del encargo del grupo a cumplir las responsabilidades de conformidad con el apartado 21(a). Por ejemplo, esto puede darse cuando la entidad o unidad de negocio se ha identificado como un componente a los efectos de la auditoría del grupo y se han aplicado juicios significativos en el componente relacionados con la auditoría del grupo.

Información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría (Ref: Apartado 25(a))

A34. La obtención de un conocimiento de la información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría de conformidad con el apartado 25(a) puede ayudar al revisor de la calidad del encargo a conocer los juicios significativos que se puede esperar que sean aplicados en el encargo. Dicho conocimiento también puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo acerca de cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. Por ejemplo, una deficiencia identificada por la firma de auditoría puede referirse a juicios significativos aplicados por otros equipos de los encargos con relación a cierto tipo de estimaciones contables para un sector concreto. En este caso, dicha información puede ser relevante para los juicios significativos aplicados en el encargo con relación a esas estimaciones contables y, por lo tanto, puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo de conformidad con el apartado 25(b).

Cuestiones significativas y juicios significativos (Ref: Apartados 25(b)-25(c))

A35. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[12] requiere que el socio del encargo revise documentación de auditoría relacionada con las cuestiones significativas[13] y con los juicios significativos, incluidos aquellos relacionados con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante el encargo, y las conclusiones alcanzadas.

A36. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[14] proporciona ejemplos de juicios significativos que el socio del encargo puede identificar relacionados con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para la realización del encargo, su ejecución y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo.

A37. *(Apartado suprimido).*

A38. Al realizar la revisión de la calidad del encargo, pueden llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional

[12] NIA 220 (Revisada), apartado 31.
[13] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c).
[14] NIA 220 (Revisada), apartado A92.

acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. En esas circunstancias, las discusiones con el revisor de la calidad del encargo pueden producir que el equipo del encargo concluya que es necesario aplicar procedimientos adicionales.

A39. La información obtenida de conformidad con los apartados 25(a) y 25 (b) y la revisión de documentación del encargo seleccionada ayuda al revisor de la calidad del encargo a evaluar la base del equipo del encargo para aplicar los juicios significativos. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación del revisor de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- permanecer alerta ante cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad que pueden producir cambios en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo;
- aplicar un punto de vista libre de sesgo en la evaluación de las respuestas del equipo del encargo y
- realizar un seguimiento de las incongruencias identificadas en la revisión de la documentación del encargo, o de las respuestas incongruentes del equipo del encargo a cuestiones relativas a los juicios significativos aplicados.

A40. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la documentación del encargo a revisar por el revisor de la calidad del encargo. Además, dichas políticas o procedimientos pueden indicar que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional para seleccionar documentación del encargo adicional a revisar relacionada con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.

A41. Las discusiones con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo acerca de juicios significativos, junto con la documentación del equipo del encargo, pueden ayudar al revisor de la calidad del encargo en la evaluación de la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo con relación a esos juicios significativos *(frase suprimida)*.

A42. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[15] proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional, y las posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.

A43. En el caso de auditorías de estados financieros, los requerimientos y guía de aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[16], la NIA 540 (Revisada)[17] y otras NIA también proporcionan ejemplos de áreas de una auditoría en las que el auditor aplica el escepticismo profesional o ejemplos en que una documentación adecuada puede ayudar a proporcionar evidencia acerca de cómo el auditor aplicó escepticismo profesional. Dichas orientaciones pueden también ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo.

---

15 NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36.

16 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado A238.

17 NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar,* apartado A11.

Si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25(d))

A44. La NIA 220 (Revisada)[18] requiere que el socio del encargo, antes de fechar el informe de auditoría, asuma la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido.

Si se han llevado a cabo consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones sobre las que existen diferencias de opinión (Ref: Apartado 25(e))

A45. La NIGC 1[19] trata las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Participación en el encargo del socio del encargo suficiente y adecuada (Ref: Apartado 25(f))

A46. La NIA 220 (Revisada)[20] requiere que el socio del encargo determine, antes de fechar el informe de auditoría, que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. La NIA 220 (Revisada)[21] también indica que la documentación de la participación del socio del encargo puede cumplirse de diferentes maneras. Las discusiones con el equipo del encargo y la revisión de dicha documentación del encargo pueden ayudar en la evaluación del revisor de la calidad del encargo del fundamento de la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada.

Revisión de estados financieros e informes de los encargos (Ref: Apartado 25(g))

A47. En el caso de auditorías de estados financieros, la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente por el revisor de la calidad del encargo puede incluir la consideración de si la presentación e información a revelar de las cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo son congruentes con el conocimiento que el revisor de la calidad del encargo tiene de estas cuestiones basado en la revisión de la documentación del encargo seleccionada y las discusiones con el equipo del encargo. Al revisar los estados financieros, pueden también llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. *(Frase suprimida).*

A48. *(Apartado suprimido).*

Reservas del revisor de la calidad del encargo no resueltas (Ref: Apartado 26)

A49. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la persona o personas de la firma de auditoría a quienes notificar la existencia de reservas no resueltas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Dicha persona o personas pueden incluir a quien se ha asignado la responsabilidad de nombrar a los revisores de la calidad

[18] NIA 220 (Revisada), apartado 21.
[19] NIGC 1, apartados 31(d), 31(e) y A79-A82.
[20] NIA 220 (Revisada), apartado 40(a).
[21] NIA 220 (Revisada), apartado A118.

de los encargos. Con respecto a dichas reservas no resueltas, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden también requerir realizar consultas dentro o fuera de la firma de auditoría (por ejemplo, a un organismo profesional o regulador).

Documentación (Ref: Apartados 28-30)

A50. Los apartados 57 a 60 de la NIGC 1 tratan la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC está, por lo tanto, sujeta a los requerimientos de documentación de la NIGC 1.

A51. La estructura, contenido y extensión de la documentación de la revisión de la calidad del encargo dependerá de factores tales como:

- la naturaleza y la complejidad del encargo;
- la naturaleza de la entidad;
- la naturaleza y complejidad de las cuestiones sujetas a la revisión de la calidad del encargo y
- La extensión de la documentación del encargo revisada.

A52. La realización y notificación de la finalización de la revisión de la calidad del encargo puede documentarse de varias maneras. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión de la documentación del encargo de manera electrónica en la aplicación de TI para la realización del encargo. De forma alternativa, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión a través de un memorando. Los procedimientos del revisor de la calidad del encargo también se pueden documentar de otras formas, por ejemplo, en las actas de las discusiones del equipo del encargo en las que estuvo presente el revisor de la calidad del encargo.

A53. El apartado 24(b) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría impidan al socio del encargo fechar el informe del encargo antes de que se haya finalizado la revisión de la calidad del encargo, lo cual incluye resolver las cuestiones puestas de manifiesto por el revisor de la calidad del encargo. Siempre y cuando todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo se hayan cumplido, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del encargo pero antes de la compilación del archivo final del encargo. Sin embargo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la documentación de la revisión de la calidad del encargo ha de finalizarse antes o a la fecha del informe del encargo.