



i/c/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas



ASEPUC
Asociación Española de Profesores
Universitarios de Contabilidad

**ESTUDIO ICAC-ASEPUC
(Convocatoria 2024)**

**Análisis del Borrador de Norma
Internacional de Auditoría 240 (NIA 240)
de diciembre de 2023**

Esta publicación está disponible exclusivamente en formato electrónico en el sitio web www.icac.gob.es

ANÁLISIS DEL BORRADOR DE NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240 (NIA 240) DE DICIEMBRE DE 2023

NIPO: 22325001X

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Economía, Comercio y Empresa)
Huertas, 26 - 28014 MADRID

Belén Gill de Albornoz Nogueira - Universidad Jaume I
Begoña Navallas Labat - Universidad Autónoma de Madrid



Convenio ICAC-ASEPUC (2023-2027)

(Resolución de 25 de septiembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)

Este Estudio cumple los requisitos de relevancia específica para la divulgación de los aspectos que afectan a la aplicación de la normativa de contabilidad y de auditoría y al ejercicio de las competencias atribuidas al ICAC, así como la máxima oportunidad de los objetivos de estudio, tanto en su naturaleza como en su alcance.

El ICAC no garantiza la certeza de los datos incluidos en el Estudio.

Con el objetivo de facilitar la difusión de estos trabajos se hacen públicos y están disponibles en el sitio web www.icac.gob.es/categorias-publicaciones

Las opiniones expresadas en este Estudio reflejan exclusivamente el criterio de los autores y no deben ser atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



Índice de secciones

SECCIÓN 1 Objetivos	7
SECCIÓN 2 Antecedentes y cronograma del proceso de revisión de la NIA 240	8
SECCIÓN 3 Principales novedades de la propuesta de NIA 240 revisada	11
SECCIÓN 4 Consideraciones adicionales	22
SECCIÓN 5 Futuro de la NIA 240 revisada	24
SECCIÓN 6 Conclusiones	32
Anexo: Comparativa detallada de la NIA 240 actual y el borrador de NIA 240 revisada	34



Índice

1. Objetivos	7
2. Antecedentes y cronograma del proceso de revisión de la NIA 240	8
Figura 1. Cronograma del proceso de revisión de la NIA 240	9
3. Principales novedades de la propuesta de NIA 240 revisada	11
Tabla 1. Comparativa del contenido de la NIA 240 y el borrador de NIA 240 revisada	12
Tabla 2. Principales cambios relacionados con las responsabilidades del auditor en la detección del fraude	14
Tabla 3. Principales cambios relacionados con el escepticismo profesional	15
Tabla 4. Principales cambios relacionados con la comunicación con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad	16
Tabla 5. Principales cambios sobre la identificación y evaluación de riesgos	17
Tabla 6. Principales cambios sobre la respuesta del auditor ante el fraude o sospecha de fraude	19
Tabla 7. Principales cambios relacionados con la transparencia en cuanto a las responsabilidades y los procedimientos utilizados en la detección de fraude en el informe de auditoría	20
Tabla 8. Principales cambios sobre documentación	21
4. Consideraciones adicionales	22
5. Futuro de la NIA 240 revisada	24
Tabla 9. Preguntas de la consulta pública sobre el borrador de NIA 240 revisada	24
Tabla 10. Distribución de las respuestas a la consulta pública del IAASB sobre el borrador de NIA 240 revisada por país de procedencia y perfil del remitente	25
Tabla 11. Distribución porcentual de las respuestas a las preguntas uno a nueve de consulta pública del IAASB sobre el borrador de NIA 240 revisada	27
Tabla 12. Distribución porcentual de las respuestas a las preguntas diez a doce de la consulta pública del IAASB sobre el borrador de NIA 240 revisada	28
Tabla 13. Temas adicionales sobre el borrador planteados por los remitentes en sus respuestas a la pregunta diez (¿Hay otros asuntos que le gustaría plantear en relación con el borrador?)	29
Tabla 14. Perfil y procedencia de los remitentes que muestran desacuerdo con el borrador	31
6. Conclusiones	32
Anexo. Comparativa detallada de la NIA 240 actual y el borrador de NIA 240 revisada	34

1 Objetivos

El objetivo de este informe es doble. En primer lugar, comparar el borrador de la NIA 240 revisada con la norma actual. En segundo lugar, identificar los aspectos del borrador que han generado más controversia entre los grupos de interés, y que eventualmente pudieran generar cambios en la redacción definitiva de la NIA revisada.

Para alcanzar los objetivos mencionados, el informe se estructura como sigue. En la sección dos se contextualiza y describe el proceso de revisión de la NIA 240 en el que está inmerso el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) desde 2020. La sección tres sintetiza y describe los principales cambios propuestos en el borrador de NIA 240 revisada, siguiendo la estructura del *Explanatory Memorandum* que acompaña al borrador para facilitar la comprensión de los argumentos que han motivado los cambios.¹ En la sección cuatro se sintetizan otros cambios incorporados al borrador de norma. La sección cinco incluye un análisis descriptivo de la procedencia y contenido de las cartas de comentario que ha recibido el IAASB al borrador de la NIA 240 revisada por parte de los grupos de interés, cuyo plazo de consulta pública finalizaba el 5 de junio de 2024. El análisis de las cartas de comentario tiene el objetivo de identificar los aspectos más controvertidos, sobre los que el regulador debe reflexionar antes de emitir la NIA revisada definitiva, prevista para marzo de 2025.

¹ Un análisis detallado, en el que se contrapone el contenido del borrador de norma revisada con el de la versión actual de la misma, apartado por apartado, se ha incluido en el Anexo.

2 Antecedentes y cronograma del proceso de revisión de la NIA 240

La Norma Internacional de Auditoría 240 (NIA 240), sobre la responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, fue emitida inicialmente por el IAPC,² en marzo de 2001, y desde entonces ha sido objeto de diversas revisiones. La versión actual fue publicada por el IAASB en 2009 y entró en vigor para los ejercicios económicos que comenzaron a partir del 15 de diciembre de 2009. En España, esta norma fue adaptada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 15 de octubre de 2013, ([NIA-ES 240](#)). Se trata de la primera norma específica sobre el papel del auditor ante el fraude.

Tras la implementación de esta norma han acaecido algunos fraudes contables y financieros en todo el mundo, que han puesto en entredicho la labor del auditor. Casos como Wirecard en Alemania, Carillion en Gran Bretaña o Silicon Valley Bank en EE.UU., han puesto de nuevo a los auditores en la palestra con la pregunta ¿Dónde estaban los auditores?^{3, 4}, poniendo de manifiesto la falta de comprensión del trabajo del auditor ante escándalos financieros. Este fenómeno se conoce como *gap de expectativas* (*expectation gap*), la diferencia entre lo que los usuarios esperan y lo que realmente es, o debe ser, la auditoría de los estados financieros.⁵

En este contexto, y motivado por el carácter de interés público de la auditoría, en 2020 el IAASB se planteó la necesidad de comenzar un proceso de reflexión sobre el papel del auditor ante el fraude y la reducción del *gap de expectativas*. Este proceso ha seguido los pasos que muestra el cronograma de la **Figura 1**.

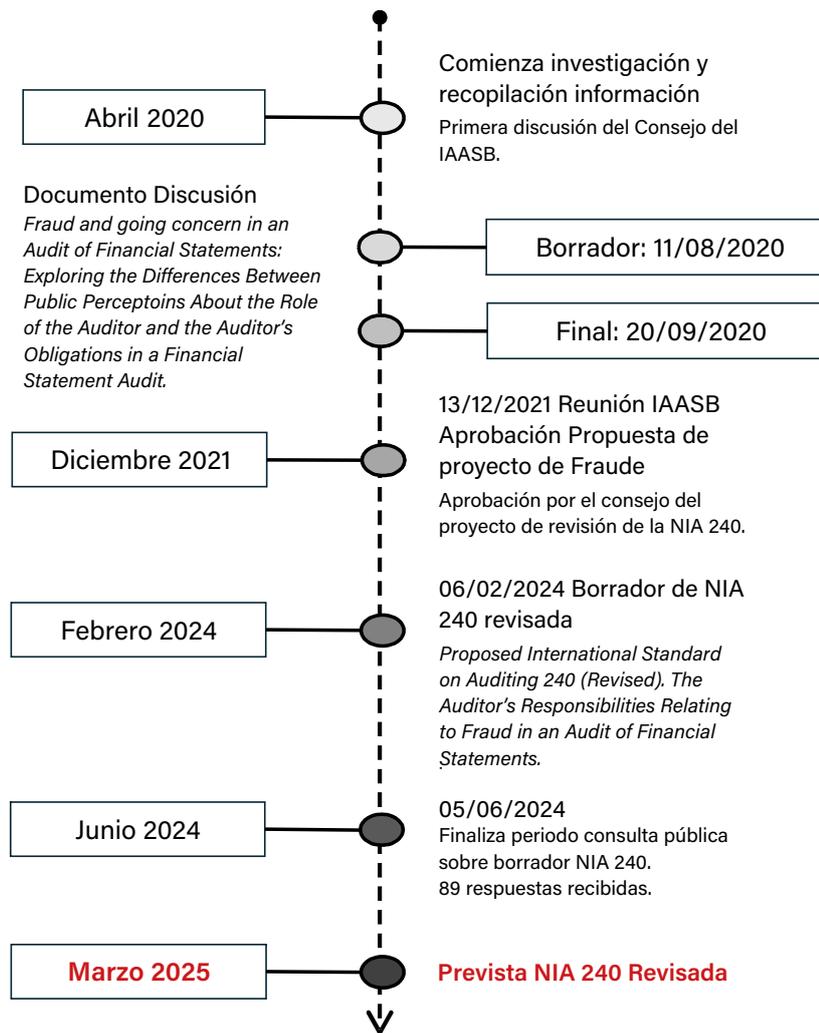
2 En marzo de 1978 se creó el *International Auditing Practices Committee* (IAPC) a iniciativa de la IFAC. En 1991, las guías de actuación emitidas por el IAPC se transformaron en las actuales Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en 2001 se inició una revisión exhaustiva de la actividad de la IAPC, que dio lugar a su transformación en el actual IAASB.

3 “Burned Investors Ask ‘Where Were the Auditors?’ A Court Says ‘Who Cares?’” (Wall Street Journal, 21 diciembre 2023).

4 “Why don’t auditors find fraud?” (The Business Times, 8 de mayo 2024).

5 “Narrowing the gap” (IAASB, 20 septiembre 2020).

/// FIGURA 1 Cronograma del proceso de revisión de la NIA 240



↑ Fuente: Elaboración propia a partir de la información de la página web del IAASB.

El periodo de búsqueda de información (*information gathering*) comenzó a principios de 2020. El IAASB promovió diversas reuniones y mesas redondas con los distintos grupos de interés para conocer su opinión sobre el papel del auditor ante el principio de empresa en funcionamiento y ante el fraude, cuestiones ambas vinculadas con el gap de expectativas. Fruto de sus tareas de investigación, en septiembre de 2020, el IAASB publicó el documento de discusión (*Discussion Paper*, en adelante DP) titulado *Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements: Exploring the Differences Between Public Perceptions About the Role of the Auditor and the Auditor's Responsibilities in a Financial Statement Audit*. Este documento constituía un primer paso para entender mejor cómo las normas de auditoría pueden contribuir a reducir el gap de expectativas. Reconociendo que de forma unilateral no puede conseguir reducir este gap, el regulador asume su responsabilidad en la necesidad de estrecharlo para contribuir al mejor funcionamiento del ecosistema financiero.

El DP hacía referencia expresa a cuestiones tales como:

- El impacto de la tecnología en el fraude.
- El uso de especialistas forenses por parte del auditor.
- El fraude en las entidades menos complejas (*Less Complex Entities*).

Tras la publicación del DP el IAASB abrió el plazo de consulta pública en el que recababa la opinión de los distintos grupos de interés sobre las siguientes cuestiones:

- Existencia del gap de expectativas y cómo reducirlo.
- Necesidad de una mayor regulación y/o requerimientos del auditor.
- Necesidad de un mayor escepticismo profesional (*suspicious mind*).
- Necesidad de mayor transparencia.

La consulta pública incluida en el DP finalizaba el 1 de febrero de 2021, y se recibieron un total de 94 cartas de comentario, a la vista de las cuales, entre otras acciones, en diciembre de 2021 el IAASB aprobaba una propuesta de proyecto para revisar la NIA 240, al objeto de clarificar las responsabilidades del auditor y reforzar los procedimientos utilizados por el mismo para detectar e informar sobre el fraude en los estados financieros. Así comenzaba la revisión de la NIA 240, con los siguientes objetivos:

- Aclarar el papel y las responsabilidades del auditor en caso de fraude en una auditoría de estados financieros.
- Promover un comportamiento consistente y facilitar respuestas efectivas a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude, estableciendo requerimientos más sólidos y mejorando y aclarando la guía de aplicación donde corresponda.
- Reforzar la importancia a lo largo de la auditoría del ejercicio del escepticismo profesional en los procedimientos relacionados con el fraude.
- Mejorar la transparencia en los procedimientos relacionados con el fraude cuando corresponda, incluyendo el fortalecimiento de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad (*Those charged with governance*) y los requerimientos de presentación de informes, tanto en la NIA 240 como en otras NIA relevantes.

Algo más de dos años después, el 6 de febrero de 2024, el IAASB publicaba el borrador de la NIA 240 revisada,⁶ abriendo un periodo de consulta pública que finalizó el 5 de junio de este mismo año. La publicación de la norma revisada definitiva está prevista para marzo de 2025.

El análisis del borrador de la NIA 240 revisada en el presente informe está basado en el documento publicado por el IAASB, que incluye: una memoria explicativa (*Explanatory Memorandum*, en adelante EM); el borrador de la NIA 240 revisada; y las propuestas de cambio de otras NIA derivadas de la revisión de la NIA 240.⁷

6 El documento aprobado está publicado en inglés y se puede descargar de la página web del IAASB (*Proposed International Standard on Auditing 240 (Revised): The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs*).

7 Dada la interacción de la NIA 240 con otras normas, el regulador anticipaba la necesidad de realizar cambios en otras NIA. De hecho, el contenido del borrador de la NIA 240 revisada tiene importantes implicaciones en cuestiones tales como el contenido del informe de auditoría o la responsabilidad del auditor.

3 Principales novedades de la propuesta de NIA 240 revisada

La propuesta de NIA 240 revisada amplía y detalla considerablemente el contenido de la norma. Así se observa en la **Tabla 1**, que ofrece una comparativa del contenido general de la NIA 240 actual y su propuesta de revisión publicada en diciembre de 2023. La propuesta de revisión ha reestructurado ligeramente la norma, reordenando su contenido e incorporando nuevas secciones como la de “conceptos clave” en la sección introductoria y, sobre todo, ha ampliado la norma, sustituyendo o modificando algunos apartados e incorporando otros nuevos. Los 47 apartados que contiene la norma actual se convierten en 70 en el borrador de norma revisada. El borrador, además, ha incorporado una gran cantidad de material aclaratorio y explicativo adicional, que pasa de contener 67 apartados a 193, e incorpora dos nuevos anexos, el anexo 4 con consideraciones adicionales que el auditor debe tener en cuenta cuando selecciona asientos y otros ajustes para su análisis y el anexo 5 sobre otras NIA que abordan temas específicos con referencia al fraude o sospecha de fraude.

Como explica el IAASB en el EM, el objetivo principal de la propuesta de NIA 240 revisada es mejorar y clarificar las responsabilidades del auditor en la detección de fraude durante la auditoría de estados financieros. La revisión busca fortalecer la práctica de auditoría mediante la introducción de requerimientos más robustos y detallados, enfatizando la importancia del escepticismo profesional y la necesidad de una comunicación continua y efectiva con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad. Además, la propuesta pretende mejorar la identificación y evaluación de riesgos de fraude, proporcionar directrices claras sobre cómo responder ante el fraude o la sospecha de fraude y aumentar la transparencia en el informe del auditor sobre las responsabilidades y procedimientos relacionados con el fraude. De este modo, se pretende elevar la calidad y consistencia de las auditorías globalmente, fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría.

/// TABLA 1 Comparativa del contenido de la NIA 240 y el borrador de NIA 240 revisada

Contenido de la actual NIA 240			Contenido de la propuesta de NIA 240 revisada		
Sección	Aptdo.	GA y Expl*	Sección	Aptdo.	GA y Expl*
Introducción			Introducción		
Alcance de esta NIA	1		Alcance de esta NIA	1	
Características del fraude	2-3	A1-A6			
Responsabilidad en relación con la prevención y detección de fraude	4-8				
Fecha de entrada en vigor	9		Responsabilidades del auditor, los administradores y los responsables del gobierno de la entidad	2-3	A1
Objetivos	10		Conceptos clave en esta NIA	4-14	A2-A16
Definiciones	11		Relación con otras NIAs	15	A17
Requerimientos			Fecha de entrada en vigor	16	
Escepticismo profesional	12-14	A7-A9	Objetivos	17	
Discusión entre los miembros del equipo del encargo	15	A10-A11	Definiciones	18	A18-A23
			Requerimientos		
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	16-24	A12-A27	Escepticismo profesional	19-21	A24-A32
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	25-27	A28-A32	Recursos del encargo	22	A33-A36
Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	28-33	A33-A48	Actuaciones del encargo	23-24	A37-A38
Evaluación de la evidencia de auditoría	34-37	A49-A53	Natuleza continua de las comunicaciones con la gerencia y los responsables del gobierno	25	A39-A43
Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	38	A54-A57	Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	26-32	A44-A58
Manifestaciones escritas	39	A58-A59	Obtención de un entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco normativo aplicable y del sistema de control interno de la entidad	33-39	A59-A103
Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	40-42	A60-A64	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude	40-42	A104-A113
Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión	43	A65-A67	Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude	43-54	A114-A143
Documentación	44-47		Fraude o sospecha de fraude	55-59	A144-A157
Anexos			Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo	60	A158-A161
Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude			Implicaciones para el informe de auditoría	61-64	A162-A179
Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude			Manifestaciones escritas	65	A180-A181
Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude			Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad	66-68	A182-A187
			Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión	69	A188-A192
			Documentación	70	A193
			Anexos		
			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		
			Anexo 4: Consideraciones adicionales que el auditor debe tener en cuenta cuando selecciona asientos y otros ajustes para su análisis		
			Anexo 5: Otras NIA que abordan temas específicos con referencia al fraude o sospecha de fraude		

* Sección de la Guía de aplicación y otros materiales Explicativos.

↑ Fuente: Elaboración propia.

El IAASB identifica los siguientes siete temas clave para clasificar los cambios propuestos, que espera conduzcan a una mayor consistencia en la práctica y a un cambio en el comportamiento del auditor:

1. Clarificación de las responsabilidades del auditor (Tabla 2):

- Se desliga la descripción de las responsabilidades del auditor de las limitaciones inherentes de la auditoría para evitar confusiones.

- Se enfatiza que las responsabilidades del auditor en la detección de fraude no se reducen por las limitaciones inherentes de la auditoría.
2. Refuerzo del escepticismo profesional (Tabla 3):
 - Se destaca la importancia del escepticismo profesional en los apartados introductorios y en el cuerpo de la norma.
 - Se eliminan referencias a preconcepciones del auditor sobre la honestidad de la administración para no socavar el escepticismo profesional.
 - Se aclara la necesidad de investigar más cuando hay dudas sobre la autenticidad de los registros y documentos.
 3. Carácter continuo de la comunicación (Tabla 4):
 - Se introduce el requerimiento de que el equipo de auditoría se comunique de forma continuada con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre temas relacionados con el fraude.
 - Se refuerzan las indagaciones exigidas sobre deficiencias en el sistema de control interno y sus soluciones.
 4. Identificación y evaluación de riesgos (Tabla 5):
 - Se fortalecen los procedimientos analíticos en las etapas de planificación y finalización de la auditoría.
 - Se refuerza el requerimiento de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude considerando los factores de riesgo de fraude.
 5. Fraude o sospecha de fraude (Tabla 6):
 - Se introduce una sección específica que detalla los requerimientos cuando se identifica fraude o sospecha de fraude.
 - Se incorpora un nuevo requerimiento explícito de que el auditor obtenga una comprensión del fraude o sospecha de fraude.
 6. Transparencia en el informe del auditor (Tabla 7):
 - Se incorporan mejoras en la NIA 700 (revisada) para incluir las responsabilidades del auditor respecto al fraude y la comunicación de éstas a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
 - Se introduce un mecanismo de filtrado para determinar qué asuntos relacionados con el fraude deben comunicarse como Cuestiones Clave de Auditoría (*Key Audit Matters*, en adelante KAM) relacionadas con fraude.
 7. Documentación (Tabla 8):
 - Se clarifica qué debe documentarse en relación con el fraude, incluyendo la comprensión de la entidad, los riesgos identificados y evaluados, y los resultados de los procedimientos de auditoría.

Las Tablas 2 a 8 ofrecen una síntesis de los problemas identificados en la versión actual de la NIA 240 en relación con cada uno de los siete temas principales mencionados, junto con los principales cambios propuestos en el borrador de la NIA 240 revisada para dar solución a cada deficiencia. El Anexo de este informe ofrece una comparativa detallada, apartado por apartado, entre la NIA 240 actual y la propuesta de norma revisada.

/// **TABLA 2** Principales cambios relacionados con las responsabilidades del auditor en la detección del fraude

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
Mezcla limitaciones inherentes en una auditoría para detectar fraude con la descripción de las responsabilidades del auditor en la detección del fraude, lo que puede llevar a interpretación errónea de las responsabilidades.	5-7	<ul style="list-style-type: none"> Separa los conceptos: las responsabilidades del auditor se describen primero (Aptdo. 2) y separadamente las limitaciones inherentes (Aptdo. 9-11). Menciona explícitamente que las limitaciones inherentes no eximen al auditor de sus responsabilidades (Aptdo. 9). 	2 / 9-11
Necesidad de aclarar las responsabilidades del auditor en la detección del fraude en una auditoría de estados financieros.		La NIA 240 debe enfocarse en la responsabilidad "del auditor" y por eso describe primero ésta y después la de los administradores y responsables del gobierno de la entidad, aunque reconozca que la principal responsabilidad en prevenir y detectar el fraude sea de éstos.	14-16
Necesidad de aclarar las responsabilidades del auditor en la detección del fraude no material y la sospecha de fraude no material en una auditoría de estados financieros.		<ul style="list-style-type: none"> Incorpora concepto clave para aclarar cómo el auditor determina si una incorrección identificada debida a fraude o sospecha de fraude es material para los estados financieros (Aptdo. 8). Incorpora guía aclaratoria: aunque una incorrección identificada debida a fraude pueda no ser cuantitativamente material sí podría ser cualitativamente material dependiendo de quien instigue el fraude y por qué se haya llevado a cabo (Aptdo. 11). 	8 / A11

↑ Fuente: Elaboración propia.

//// **TABLA 3** Principales cambios relacionados con el escepticismo profesional

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
Necesidad de reforzar el ejercicio del escepticismo profesional. Importancia de permanecer alerta ante indicios de posible fraude y mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría.	13	Se destaca la importancia del escepticismo profesional en los apartados introductorios de la norma revisada, ⁸ y se incluyen nuevos requerimientos y guía de aplicación mejorados en el cuerpo de la norma.	12-13, 19
La referencia a las preconcepciones del auditor sobre la honestidad e integridad de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad puede socavar el escepticismo profesional.	13	<ul style="list-style-type: none"> Se elimina la parte del requerimiento que hacía referencia a las preconcepciones del auditor para no socavar el ejercicio del escepticismo profesional (Aptdo. 19). Nueva guía de aplicación (con referencia a la NIA 220 revisada) señalando posibles acciones para mitigar las presiones al equipo encaminadas a esconder fraude que podrían socavar el escepticismo profesional (Aptdo. 25). 	19, A25
Autenticidad de registros y documentos: La frase introductoria que permite aceptar registros y documentos como genuinos a menos que haya razones para creer lo contrario, puede socavar la respuesta adecuada cuando hay indicios de fraude.	14	<ul style="list-style-type: none"> Aclaración sobre autenticidad: Se elimina la frase que permitía aceptar registros y documentos como genuinos (incluida en Aptdo. 24 de la NIA 200). Se agrega guía de aplicación que aclara la necesidad de investigar más cuando hay dudas sobre la autenticidad, especialmente ante indicios de posible fraude; y se incluyen ejemplos de condiciones que podrían provocar dicha necesidad. 	20, A26-A27
Necesidad de enfatizar la importancia de mantenerse alerta ante indicaciones de fraude o sospecha de fraude durante toda la auditoría.		<ul style="list-style-type: none"> Se introduce un nuevo requerimiento que enfatiza la importancia de mantenerse alerta a lo largo de la auditoría ante información que indique fraude o sospecha de fraude (Aptdo. 21). Se proporciona guía de aplicación que subraya la importancia de esta vigilancia, especialmente en fases críticas de la auditoría. 	21, A29-A32

↑ Fuente: Elaboración propia.

8 El IAASB ha adoptado una estrategia similar en otras NIA revisadas recientemente (Aptdo. 7 NIA 220 revisada; Aptdo. 3 NIA 315 revisada; Aptdo. 9 NIA 600 revisada).

/// TABLA 4 Principales cambios relacionados con la comunicación con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
Las comunicaciones requeridas con los responsables del gobierno de la entidad sobre consideraciones de fraude pueden no ser suficientemente robustas y explícitas. Debe haber diálogo abierto y participativo durante toda la auditoría.	40	Nuevos requerimientos y guía de aplicación para comunicar de manera continua y apropiada con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre temas relacionados con el fraude durante toda la auditoría.	25, A39-A43
Necesidad de realizar indagaciones más robustas sobre la existencia de deficiencias en el sistema de control interno relacionadas con la prevención y detección del fraude.	18	<ul style="list-style-type: none"> Se mejoran los requerimientos para indagar sobre deficiencias en el sistema de control interno, incluyendo la consulta a los responsables del gobierno de la entidad sobre deficiencias y esfuerzos de solución. Guía de aplicación más robusta sobre indagaciones a los responsables del gobierno y administradores de la entidad e indagaciones de auditoría interna. 	34(c)-(d), 35(b), 36(b) A75-A78, A89-A91, A93-A94
Necesidad de realizar indagaciones a diferentes niveles de la dirección sobre actividades inapropiadas o inusuales en la contabilidad.	33(a)(i)	Se introduce un nuevo requerimiento para realizar indagaciones sobre fraude o sospecha de fraude con un nivel de dirección al menos un nivel superior a los involucrados y, cuando sea apropiado, con los responsables del gobierno de la entidad (Aptdo. 55(a)).	50(a), 55(a)
Necesidad de alinear terminología.	41-44	Se alinea la terminología utilizada en los requerimientos de comunicación con el concepto clave de "fraude o sospecha de fraude"	66-69

↑ Fuente: Elaboración propia.

/// TABLA 5 Principales cambios sobre la identificación y evaluación de riesgos⁹

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
El proceso de identificación y evaluación de riesgos en relación con el fraude debe ser más robusto. El contenido de la NIA 240 debe hacerse consistente con el contenido de otras NIA relacionadas, fundamentalmente la NIA 315 revisada en 2019, pero siempre desde la perspectiva del fraude.	17	Se refuerza el requerimiento siguiendo Aptdo. 13 de la NIA 315 revisada.	26
	24	Se refuerza el requerimiento siguiendo Aptdo. 15 y 16 de la NIA 315 revisada.	27
	25	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se refuerza el requerimiento siguiendo Aptdo. 15 y 16 de la NIA 315 revisada. ▪ Parte del material esencial se traslada como guía de aplicación. 	32, A23
	26	Se refuerza el requerimiento de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude considerando los factores de riesgo de fraude en línea con Aptdo. 28-34 de la NIA 315 revisada.	40
	n.a.	Nuevo requerimiento relacionado con la comprensión de la entidad y su entorno (basado en Aptdo. 19 de la NIA 315 revisada).	33
	n.a.	Se refuerzan requerimientos y se añaden nuevos relacionados con la comprensión del sistema de control interno de la entidad (basado en Aptdo. 27 de la NIA 315 revisada).	34-38
	n.a.	Nuevo requerimiento para que el auditor determine si hay deficiencias identificadas en el control interno que sean relevantes para la prevención o detección de fraude (basado en Aptdo. 19 de la NIA 315 revisada).	39

↑ Fuente: Elaboración propia.

9 Los nuevos y reforzados requerimientos en este sentido están relacionados con otras NIA, fundamentalmente la NIA 315 revisada en 2019, cuya estructura ha sido replicada en el borrador de NIA 240 revisada. El IAASB ha considerado que la NIA 240 sólo necesita explicar cómo llevar a cabo los procedimientos indicados en la NIA 315 revisada, pero desde el punto de vista del fraude. El regulador ha hecho hincapié en presentar los requerimientos básicos con enfoque en el fraude y no duplicar ni repetir los requerimientos de la NIA 315 (revisada 2019) u otras NIA; para señalar la relación con otras NIA, como se establece en el *CUSP Drafting Principles and Guidelines*, se utiliza la frase "en aplicación de las NIA" ("in applying IAS..."). De este modo, se indica que un requerimiento debe aplicarse además de, o junto con, el cumplimiento de los requerimientos de la norma fundamental.

/// TABLA 5 (cont.) Principales cambios sobre la identificación y evaluación de riesgos.

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
Necesidad de reforzar las indagaciones sobre las respuestas inconsistentes.	15	Se requiere también considerar las inconsistencias en las respuestas a las indagaciones con el auditor interno y otros miembros de la entidad. Se liga este requerimiento al Aptdo. 11 de la NIA 500.	30
La discusión del equipo de auditoría sobre consideraciones de fraude no es suficientemente robusta.	16	<ul style="list-style-type: none"> Se fortalecen los requerimientos para la discusión del equipo de auditoría, incluyendo intercambios de ideas sobre la cultura de la entidad, el compromiso con la integridad y valores éticos, y factores de riesgo de fraude, en línea con Aptdo. 17 de la NIA 315 revisada. Nueva guía de aplicación sobre cuándo puede ser beneficioso llevar a cabo nuevas discusiones del equipo o incorporar expertos a las mismas. 	29, A38, A49
Los procedimientos analíticos en las etapas de planificación y finalización de la auditoría no son suficientemente robustos para apoyar la consideración del riesgo de fraude.	23, 35	Se refuerzan los requerimientos para los procedimientos analíticos en las etapas de planificación y finalización, cambiando el verbo referido al esfuerzo de trabajo de "evaluar" a "determinar" ¹⁰	31, 54
Falta de claridad sobre cuándo es apropiado refutar la presunción de riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos.	27	<ul style="list-style-type: none"> Se clarifica la necesidad de considerar factores de riesgo de fraude al determinar los tipos de ingresos o transacciones relevantes que presentan riesgos de fraude, con ejemplos específicos. Nueva guía de aplicación con ejemplos de eventos y condiciones relacionadas con ingresos que pueden dar lugar a factores de riesgo de fraude. 	41, A109-A110
Dudas sobre si la presunción de riesgo de fraude debe extenderse a otras cuentas como el fondo de comercio.	n.a.	Nueva guía de aplicación que proporciona ejemplos de otras áreas susceptibles de fraude. Se destaca que la respuesta del auditor se basa en la identificación y evaluación de riesgos de fraude a nivel de estados financieros y de cuentas específicas.	A104

↑ Fuente: Elaboración propia.

10 Por consistencia con el *CUSP Drafting Principles and Guidelines*.

/// **TABLA 6** Principales cambios sobre la respuesta del auditor ante el fraude o sospecha de fraude

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
La respuesta del auditor ante la identificación de fraude o sospecha de fraude no está suficientemente clara.	35-38	Se introduce una sección específica y se reordenan otras para incluir requerimientos aplicables cuando se identifica fraude o sospecha de fraude, mejorando la claridad sobre la respuesta del auditor.	55-59, 66-69
La necesidad de obtener una comprensión del fraude o sospecha de fraude estaba implícita, no explícita.	n.a.	<ul style="list-style-type: none"> Se introduce un requerimiento explícito para que el auditor obtenga una comprensión del fraude o sospecha de fraude identificado, detallando cómo se debe obtener esta comprensión y los elementos necesarios de dicha comprensión (Aptdo. 55) Nueva guía de aplicación para clarificar que la inexistencia de procesos que investiguen o remedien el problema puede ser referido por el auditor como una deficiencia de control interno. 	55, A150-A151
Falta de claridad sobre las determinaciones que debe hacer el socio encargado del compromiso basándose en la comprensión del fraude o sospecha de fraude.	n.a.	Se requiere que el socio encargado, basado en la comprensión obtenida, haga determinaciones sobre el efecto del fraude o sospecha de fraude en la auditoría.	56
Necesidad de aclarar si los requerimientos se aplican a todas las instancias de fraude o sospecha de fraude y cómo aplicar los requerimientos cuando el fraude es inconsecuente.		<ul style="list-style-type: none"> Se describe que el concepto "fraude o sospecha de fraude identificado por el auditor" en el contexto de la NIA 240 se refiere a todo aquel que el auditor identifica directa o indirectamente. Se aclara que los requerimientos se aplican a todas las instancias de fraude o sospecha de fraude, pero la naturaleza y extensión de los procedimientos pueden variar según la materialidad y relevancia del fraude identificado. 	A7-A10, A29

↑ Fuente: Elaboración propia.

/// TABLA 7 Principales cambios relacionados con la transparencia en cuanto a las responsabilidades y los procedimientos utilizados en la detección de fraude en el informe de auditoría^{11, 12}

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
El informe del auditor puede no ser suficientemente transparente sobre las responsabilidades relacionadas con el fraude y los procedimientos realizados.	n.a.	Se mejoran los apartados de la NIA 700 (revisada) para incluir las responsabilidades del auditor respecto al fraude, la comunicación de éstas a los responsables del gobierno de la entidad, y las nuevas responsabilidades del auditor con respecto a las KAM relacionadas con el fraude. ¹³	NIA 700 revisada: 40(a), 40(c)
Necesidad de mayor claridad y transparencia en cómo el auditor debe determinar las KAM relacionadas con el fraude.	n.a.	Se introduce un mecanismo de filtrado similar al de NIA 701 para ayudar al auditor a determinar qué asuntos relacionados con el fraude requieren atención significativa y deben ser comunicados como KAM.	61
Necesidad de mayor transparencia en la comunicación de las KAM relacionadas con el fraude.	n.a.	Nueva guía de aplicación que deliberadamente conduzca e incremente la tendencia del auditor a reportar KAM relacionadas con fraude. También se modifica en el mismo sentido el Aptdo. 21 de la NIA 701.	A168, A170
Necesidad de evitar el uso de lenguaje estándar y fomentar la inclusión de información específica de la entidad sobre el fraude en las KAM.	n.a.	<ul style="list-style-type: none"> Se enfatiza la importancia de que las KAM relacionadas con el fraude reflejen las circunstancias específicas de la entidad, evitando descripciones estandarizadas. Se alinean los requerimientos con los de la NIA 701. 	A173
Dados los cambios en la NIA 240, se requieren otras modificaciones de conformidad derivadas a la NIA 701 (además del Aptdo. 21).	n.a.	<ul style="list-style-type: none"> Se actualiza la referencia a lo largo de toda la NIA 701 al título de la sección KAM cambiándolo por "KAM incluyendo cuestiones relacionadas con fraude" cuando corresponda. Aptdo. A8A: para explicar la relación entre la NIA 701 y la NIA 240 revisada. Aptdo. A18A: se añade apartado para ligar la NIA 701 con la guía de aplicación incorporada para conducir a los auditores a comunicar KAM relacionadas con fraude (A168, A170 de la NIA 240 revisada) Aptdo. A58A: añadido para referir al auditor a la NIA 240 para la adecuada presentación del informe cuando no hay KAM relacionadas con fraude. 	n.a.

↑ Fuente: Elaboración propia.

11 Los cambios relacionados con esta cuestión incorporan el resultado de la consulta del IAASB en septiembre de 2022 a los usuarios de los estados financieros para conocer qué información relacionada con la responsabilidad y los procedimientos del auditor ante el fraude le gustaría ver en el informe de auditoría.

12 En principio, los cambios relativos a la comunicación de KAM relacionadas con fraude son aplicables a los estados financieros de empresas cotizadas. La propuesta de diciembre de 2023 incluye expandir la aplicabilidad de la NIA 701 a las auditorías de estados financieros de Entidades de Interés Público (EIP).

13 El IAASB consideró tres opciones con respecto a dónde deberían ser incluidas las KAM relacionadas con fraude en el informe de auditoría (1. Incluir las en sección separada; 2. Incluir las como una subsección dentro de la sección de KAM; 3. Integrar las con el resto de KAM e indicar claramente en el subtítulo que están relacionadas con fraude). Al objeto de no crear confusión sobre la importancia del resto de KAM, el regulador eligió la opción 3.

/// TABLA 8 Principales cambios sobre documentación¹⁴

Actual NIA 240		Borrador de NIA 240 revisada	
Problemas identificados	Aptdo.	Cambios propuestos	Aptdo.
Necesidad de claridad sobre qué debe documentarse en relación con el fraude al identificar y evaluar riesgos, realizar procedimientos de auditoría y concluir.	45-48	Se mejoran los requerimientos de documentación para incluir la comprensión del auditor sobre la entidad, sus sistemas de control interno y la naturaleza y alcance de los procedimientos realizados.	70(a)-70(g)
Necesidad de documentar adecuadamente las discusiones del equipo de auditoría sobre la susceptibilidad de los estados financieros al fraude.	45(a)	Requerimiento simplificado para referir de forma más amplia a "las materias de discusión" del equipo del encargo sobre la susceptibilidad al fraude.	70(a)
Falta de requerimientos claros para documentar la comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno.	n.a.	En línea con Apto. 38(b) de la NIA 315 revisada, se añade un requerimiento para documentar los elementos clave de la comprensión obtenida sobre la entidad, su entorno y sistema de control interno.	70(b)
Necesidad de documentar los riesgos de fraude identificados y evaluados, junto con el juicio significativo involucrado.	45(b)-45(c)	Se amplía el requerimiento para documentar no sólo los riesgos identificados y evaluados, sino también la justificación de los juicios significativos realizados.	70(c)
Necesidad de documentar adecuadamente los resultados de los procedimientos de auditoría realizados para abordar el riesgo de fraude.	46(a)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Se amplía el requerimiento de documentar los resultados de los procedimientos de auditoría relacionados con el riesgo de fraude, los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas. ▪ Se añade un requerimiento de documentar el fraude o sospecha de fraude identificado, los resultados de los procedimientos de auditoría, los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas. 	70(e), 70(f)
Necesidad de documentar adecuadamente las comunicaciones y reportes relacionados con el fraude o sospecha de fraude.	47	Se mejoran los requerimientos de documentar las comunicaciones y reportes sobre fraude o sospecha de fraude.	70(g)

↑ Fuente: Elaboración propia.

¹⁴ Estos cambios están relacionados con la NIA 230 sobre documentación en una auditoría y con los requerimientos de documentación de las NIA 315 y 330.

4 Consideraciones adicionales

El IAASB destaca en el EM varios temas importantes que fueron considerados durante la elaboración del borrador de la NIA 240 revisada, como son los siguientes:

1. Vinculación con otras NIA:

- Se discute la necesidad de clarificar la relación entre la NIA 240 revisada con otras NIA, como la NIA 250 revisada sobre consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.
- Se subraya la importancia de un enfoque integrado y basado en el riesgo con respecto al fraude, donde las disposiciones de la NIA 240 revisada deben alinearse con los requerimientos de otras normas relevantes, como las que tratan sobre la gestión de calidad (NIA 220 revisada), evidencia de auditoría (NIA 500), y confirmaciones externas (NIA 505), entre otras.
- Se destaca cómo la NIA 240 revisada hace referencia a normas fundamentales, como la NIA 200, la NIA 315 revisada 2019, y la NIA 330, para asegurar que los requerimientos de la NIA 240 se construyan sobre la base de estas normas, promoviendo así una aplicación coherente y unificada en la auditoría de estados financieros.

2. Impacto de la tecnología:

- Se reconoce el impacto significativo que la tecnología puede tener en la capacidad de una entidad para cometer fraude. La NIA 240 revisada aborda estos aspectos, enfatizando la necesidad de que los auditores consideren cómo la tecnología puede ser utilizada para facilitar actividades fraudulentas dentro de una entidad.
- También se discute cómo la tecnología puede ser utilizada por los auditores para realizar procedimientos relacionados con el fraude. Se menciona la inclusión de guía de aplicación que describe el uso de herramientas automatizadas y técnicas para evaluar la autenticidad de documentos y registros, así como para realizar pruebas de registros de diario y otros ajustes.¹⁵
- No obstante, el regulador también indica que se ha hecho un esfuerzo consciente para mantener un equilibrio en la referencia a la tecnología, evitando detalles excesivos que podrían desactualizarse a corto plazo debido a la rápida evolución tecnológica.

3. Definiciones y clarificaciones relacionadas con el fraude:

- El regulador menciona la necesidad de aclarar cómo términos como corrupción, soborno y blanqueo de capitales se relacionan con la definición de fraude en el contexto de la NIA 240. Sin embargo, finalmente se decidió no expandir la definición de fraude para incluir estos términos debido a sus diferentes interpretaciones y definiciones en las distintas jurisdicciones, de manera que el borrador incluye guía de aplicación que explica cómo estos conceptos se relacionan con el fraude en una auditoría de estados financieros.

¹⁵ El borrador incluye consideraciones sobre el uso de la tecnología en los apartados de la guía de aplicación 5, 9, 28, 35, 51, 60, 64, 85, 97, 116, 117, 135, 139, 143 y en los anexos 2 y 4.

- Se identifica la necesidad de aclarar las acciones del auditor con respecto al fraude cometido por terceros, y cómo esto puede implicar responsabilidades adicionales bajo las leyes, regulaciones o requerimientos éticos relevantes.
4. Escalabilidad y aplicabilidad de la norma:
- El regulador discute la importancia de asegurar que la NIA 240 revisada sea escalable y aplicable a entidades de diferentes tamaños y complejidades. Esto implica que los requerimientos de la norma deben ser flexibles y adaptables para su aplicación tanto en grandes corporaciones como en pequeñas y medianas entidades.
 - Se enfatiza la necesidad de que la norma sea clara y coherente en su aplicación, promoviendo un enfoque de auditoría que sea robusto, pero también adaptable a las diferentes circunstancias que los auditores puedan encontrar en la práctica.

5 Futuro de la NIA 240 revisada

El plazo de consulta pública al borrador de NIA 240 revisada finalizó el 5 de junio de 2024. A pesar de que se abrió la posibilidad de que los interesados enviaran comentarios adicionales sobre cualquier aspecto del borrador, el regulador dirigía la consulta formulando doce preguntas concretas, que se recogen en la **Tabla 9**.

//// TABLA 9 Preguntas de la consulta pública sobre el borrador de NIA 240 revisada

Pregunta	Referencia borrador NIA 240 Revisada
1. ¿Establece claramente el borrador las responsabilidades del auditor relacionadas con el fraude en una auditoría de estados financieros, incluyendo el fraude no material y el fraude de terceros?	Aptos. 1-11 y 14
2. ¿Refuerza el borrador el ejercicio del escepticismo profesional sobre asuntos relacionados con el fraude en una auditoría de estados financieros?	Aptos. 12-13 y 19-21
3. ¿Construye el borrador de manera adecuada sobre los requerimientos fundamentales en la NIA 315 (revisada en 2019) y otras NIA para apoyar una identificación y evaluación de riesgos más sólida en lo que respecta al fraude en una auditoría de estados financieros?	Aptos. 26-42
4. ¿Establece el borrador los requerimientos y la guía de aplicación adecuados para abordar aquellas circunstancias en las que se identifican casos de fraude o sospecha de fraude en la auditoría?	Aptos. 55-59 y 66-69
5. ¿Mejora el borrador de manera adecuada la transparencia sobre los asuntos relacionados con el fraude en el informe del auditor?	Aptos. 61-64
6. En su opinión, ¿debería aplicarse la transparencia en el informe del auditor sobre los asuntos relacionados con el fraude introducida en el borrador a auditorías de estados financieros de entidades distintas a las entidades cotizadas, como las EIP?	Aptos. 61-64
7. ¿Está de acuerdo con la decisión del IAASB de no incluir un requerimiento separado de revisión final en el borrador para evaluar toda la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude?	-
8. ¿Cree que el IAASB ha integrado adecuadamente las consideraciones de escalabilidad en el borrador para que sea aplicable a entidades de diferente tamaño y complejidad?	-
9. ¿Tiene el borrador referencias u enlaces apropiados con otras NIA para promover la aplicación integrada de las NIA?	-
10. ¿Hay otros asuntos que le gustaría plantear en relación con el borrador?	-
11. Reconociendo que muchos remitentes pueden tener la intención de traducir la norma final para su adopción en sus propios entornos, ¿qué comentarios tiene sobre posibles problemas de traducción?	-
12. Dado el proceso nacional de aprobación y la necesidad de coordinar las fechas de vigencia con otros proyectos, ¿cree que un plazo de aproximadamente 18 meses después de la aprobación de la norma final sería suficiente para apoyar una implementación efectiva de la NIA?	Apto. 16

↑ Fuente: Elaboración propia.

Para las preguntas 1 a 9, la plantilla de respuesta ofrecía un desplegable que permitía elegir entre varias posibilidades, que se han codificado del siguiente modo:

- AC: De acuerdo, sin comentarios adicionales (*Agree, with no further comments*).
- ANC: De acuerdo, con comentarios (*Agree, with comments below*).
- DC: En desacuerdo, con comentarios (*Disagree, with comments below*).
- NIC: Ni de acuerdo ni en desacuerdo, con comentarios (*Neither agree/disagree, but see comments below*).
- NR: Sin respuesta (*No response*).

En el caso de la pregunta 10 la respuesta podía ser:

- C: Comentarios (*Yes, comments*).
- NR: Sin respuesta (*No, no further comments*).

Finalmente, las preguntas 11 y 12 podían contestarse incluyendo comentarios (C) o dejarse sin responder (NR).

A la fecha del presente informe, el IAASB ha hecho públicas las 89 respuestas recibidas. Todavía no se dispone del análisis y conclusiones del regulador sobre dichas respuestas y su efecto sobre la redacción final de la norma. El análisis que se presenta en esta sección pretende ayudar a evaluar el grado de acuerdo de los afectados con el cambio normativo, así como, en su caso, identificar los aspectos controvertidos del borrador que, eventualmente, conducirán al regulador a modificar algunas cuestiones en la publicación definitiva de la norma, prevista para marzo de 2025.

De las 89 respuestas, se descartan 5: una porque el remitente está repetido; tres porque no siguen el formato de respuesta estándar; y una porque el remitente no se identifica. Por tanto, el análisis que sigue, en el que no se ha entrado en detalle sobre los comentarios de los remitentes, se basa en 84 respuestas.

La **Tabla 10** muestra la distribución de las respuestas recibidas según la procedencia geográfica y el perfil del remitente. Los datos revelan que tanto la procedencia como el perfil de los remitentes es diverso. Por área geográfica, el mayor número de respuestas (un 26,2%) proceden de Europa, y el menor de América del Sur (el 6,0%); destacando la proporción de respuestas de remitentes globales (el 20,2%), que fundamentalmente son firmas de auditoría. En cuanto al perfil de los remitentes, destaca la participación de las organizaciones profesionales, con el 45,2% de las respuestas, los reguladores y organismos públicos con el 27,4% y las firmas de auditoría con el 19% de las respuestas. La participación en el proceso de consulta de académicos, e inversores y analistas es mucho menor, con tan sólo 7 respuestas entre ambos grupos.

/// TABLA 10 Distribución de las respuestas a la consulta pública del IAASB sobre el borrador de NIA 240 revisada por país de procedencia y perfil del remitente

Perfil	Procedencia						
	Total	Global	África	Asia	Europa	América del Norte	América del Sur
Total	84 (100,0%)	17 (20,2%)	9 (10,7%)	14 (16,7%)	22 (26,2%)	17 (20,2%)	5 (6,0%)
Académico	4 (4,8%)	0 (0,0%)	1 (1,2%)	1 (1,2%)	1 (1,2%)	1 (1,2%)	0 (0,0%)
Firma de auditoría	16 (19,0%)	11 (13,1%)	0 (0,0%)	1 (1,2%)	1 (1,2%)	3 (3,6%)	0 (0,0%)
Inversores/analistas	3 (3,6%)	2 (2,4%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)	1 (1,2%)	0 (0,0%)	0 (0,0%)
Organización profesional	38 (45,2%)	3 (3,6%)	5 (6,0%)	9 (10,7%)	11 (13,1%)	6 (7,1%)	4 (4,8%)
Reguladores y organismos públicos	23 (27,4%)	1 (1,2%)	3 (3,6%)	3 (3,6%)	8 (9,5%)	7 (8,3%)	1 (1,2%)

↑ Fuente: Elaboración propia.

En las **Tablas 11 y 12** se proporciona la distribución de las respuestas a las primeras nueve preguntas y a las preguntas diez a doce respectivamente.

Como puede comprobarse en la Tabla 9, las preguntas uno a nueve están expresadas de forma que las respuestas AC y ANC implican que el remitente está de acuerdo, con o sin matices, con los cambios incorporados por el regulador en la NIA 240, mientras que la respuesta DC implica que los cambios no satisfacen al remitente, y con las respuestas NIC o NR el remitente expresa indiferencia ante el cambio correspondiente.

Los datos de la Tabla 11 revelan que, en general, el grado de acuerdo con los cambios incorporados por el regulador es elevado, puesto que el porcentaje de respuestas totales en las que el remitente expresa acuerdo, con o sin comentarios adicionales, (AC o ANC) es del 62,2%, frente al 25,9% de respuestas donde se expresa desacuerdo (DC) y el 11,9% en las que se manifiesta indiferencia.

Centrándonos en las 196 respuestas donde se manifiesta desacuerdo podemos identificar aquellos aspectos del borrador que, *a priori*, podrían dar lugar a modificaciones en la versión definitiva de la norma. En este sentido, puede destacarse lo siguiente:

- Sólo una pregunta, la quinta, presenta un grado de desacuerdo superior al 50%, concretamente el 51,2%. Esta pregunta está relacionada con los cambios que tienen como objetivo mejorar la transparencia sobre los asuntos relacionados con el fraude en el informe del auditor.
- La segunda cuestión con mayor grado de desacuerdo es la sexta, con el 47,6%. En esta pregunta el IAASB recababa la opinión sobre su intención de ampliar a otras entidades, distintas de las cotizadas en bolsa, los requerimientos transparencia en el informe del auditor sobre los asuntos relacionados con el fraude.
- La tercera cuestión con mayor grado de desacuerdo es la octava, con el 32,1%, referida a la adecuada integración de las consideraciones de escalabilidad en el borrador para que sea aplicable a entidades de diferentes tamaños y complejidades.
- El resto de las cuestiones presentan un grado de desacuerdo inferior al 25%, generando más controversia, por este orden, las cuestiones tres, uno y siete, cuatro, nueve y dos.

/// TABLA 11 Distribución porcentual de las respuestas a las preguntas uno a nueve de consulta pública del IAASB sobre el borrador de NIA 240 revisada

Pregunta	Respuesta	AC	ANC	DC	NIC	NR	Total
1. ¿Establece claramente el borrador las responsabilidades del auditor relacionadas con el fraude en una auditoría de estados financieros, incluyendo el fraude no material y el fraude de terceros?		51,2%	13,1%	21,4%	13,1%	1,2%	100,0%
2. ¿Refuerza el borrador el ejercicio del escepticismo profesional sobre asuntos relacionados con el fraude en una auditoría de estados financieros?		63,1%	22,6%	8,3%	3,6%	2,4%	100,0%
3. ¿Construye el borrador de manera adecuada sobre los requerimientos fundamentales en la NIA 315 (Revisada 2019) y otras NIA para apoyar una identificación y evaluación de riesgos más sólida en lo que respecta al fraude en una auditoría de estados financieros?		47,6%	22,6%	22,6%	3,6%	3,6%	100,0%
4. ¿Establece el borrador los requerimientos adecuados y la guía de aplicación para abordar aquellas circunstancias en las que se identifican casos de fraude o sospecha de fraude en la auditoría?		50,0%	20,2%	16,7%	10,7%	2,4%	100,0%
5. ¿Mejora el borrador de manera adecuada la transparencia sobre los asuntos relacionados con el fraude en el informe del auditor?		26,2%	11,9%	51,2%	6,0%	4,8%	100,0%
6. En su opinión, ¿debería aplicarse la transparencia en el informe del auditor sobre los asuntos relacionados con el fraude introducida en el borrador a auditorías de estados financieros de entidades distintas a las entidades cotizadas, como las EIP?		26,2%	15,5%	47,6%	6,0%	4,8%	100,0%
7. ¿Está de acuerdo con la decisión del IAASB de no incluir un requerimiento separado de revisión final en el borrador para evaluar toda la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude?		40,5%	32,1%	21,4%	2,4%	3,6%	100,0%
8. ¿Cree que el IAASB ha integrado adecuadamente las consideraciones de escalabilidad en el borrador para que sea aplicable a entidades de diferente tamaño y complejidad?		27,4%	25,0%	32,1%	7,1%	8,3%	100,0%
9. ¿Tiene el borrador referencias y enlaces apropiados con otras NIA para promover la aplicación integrada de las NIA?		36,9%	27,4%	11,9%	13,1%	10,7%	100,0%
Total		41,0%	21,2%	25,9%	7,3%	4,6%	100,0%

↑ Fuente: Elaboración propia.

/// TABLA 12 Distribución porcentual de las respuestas a las preguntas diez a doce de la consulta pública del IAASB sobre el borrador de NIA 240 revisada

Pregunta	Respuesta	NR	C	Total
10. ¿Hay otros asuntos que le gustaría plantear en relación con el borrador?		40,5%	59,5%	100,0%
11. Reconociendo que muchos remitentes pueden tener la intención de traducir la norma final para su adopción en sus propios entornos, ¿qué comentarios tiene sobre posibles problemas de traducción?		73,8%	26,2%	100,0%
12. Dado el proceso nacional de aprobación y la necesidad de coordinar las fechas de vigencia con otros proyectos, ¿cree que un plazo de aproximadamente 18 meses después de la aprobación de la norma final sería suficiente para apoyar una implementación efectiva de la NIA?		31,0%	69,0%	100,0%
Total		48,4%	51,6%	100,0%

↑ Fuente: Elaboración propia.

Por lo que respecta a las cuestiones diez, once y doce, los remitentes, o bien no responden o bien hacen comentarios. Como se observa en la **Tabla 12**, en las cuestiones diez y doce la mayoría de los remitentes hacen comentarios, un 59,5% y un 69% respectivamente.

La pregunta diez merece un análisis más detallado puesto que el regulador pide a los remitentes que indiquen si hay otros asuntos que les gustaría plantear en relación con el borrador. La **Tabla 13** muestra un listado de los temas propuestos por los remitentes que hacen comentarios en esta pregunta. Las respuestas son muy diversas, tanto en cuanto a formato como a contenido. A continuación, se presenta un resumen de las principales cuestiones, por orden de relevancia:

1. En primer lugar, los remitentes demandan una mayor claridad sobre los procedimientos que debe aplicar el auditor, sobre todo en lo referente al trabajo de verificación de los asientos contables (ej.: Deloitte, ICAEW), las revisiones analíticas que realiza el auditor (ej.: AUASB, AIC) o la documentación que debe preparar (ej.: CA ANZ).
2. En segundo lugar, los remitentes solicitan cambios en la redacción del borrador, bien apuntando alguna inconsistencia concreta (ej.: JICPA), bien sugiriendo una redacción alternativa (ej.: PwC). En otras ocasiones, los cambios sugeridos apuntan a la falta de coherencia entre algunos de los apartados del borrador (ej.: AICPA).
3. En tercer lugar, con igual frecuencia que la anterior, aparece la petición de mejora en los ejemplos. Se demanda una guía para que auditor sepa cómo actuar en determinadas ocasiones y qué tipo de circunstancia debe ser identificada (ej.: AFAANZ, RSM Int).
4. A continuación, un total de 13 remitentes, tanto organismos internacionales (ej.: IOSCO) como organismos profesionales (ej.: Accountancy Europe) o firmas (ej.: Deloitte) consideran que la definición de fraude, la relación con la corrupción y otras prácticas ilícitas no queda clara en el borrador de la norma. Este hecho condiciona el trabajo del auditor y su responsabilidad. A la vista de las respuestas recibidas, es un tema que parece no estar completamente resuelto (ej.: Chartered Accountants Ireland).
5. Otra cuestión identificada se refiere a la necesidad de mejorar la conexión y coherencia con otras normas. Se solicita, por ejemplo, una mayor coordinación con el IESBA (ej.: CEAQB, IAASA) y una mejora en la conexión con otras NIA (ej.: KPMG).
6. En línea con la necesidad de mejorar la definición de fraude mencionada, algunas de las respuestas recibidas apuntan expresamente a que el borrador de la norma actual no mejora el gap

- de expectativas con relación al papel del auditor en la prevención del fraude (ej.: EY, Forvis Mazars).
7. Un total de 6 respuestas mencionan de forma expresa el papel de la tecnología, bien como herramienta del auditor para llevar a cabo su trabajo, bien por su papel en la comisión de fraude. Estas respuestas consideran que no se ha dado la suficiente importancia a este tema en el borrador (ej.: KPMG).
 8. La siguiente cuestión identificada se refiere a la necesidad de mejora en la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (ej.: AUASB), junto con la necesidad de mejorar la educación de los agentes económicos sobre el verdadero papel del auditor ante el fraude (ej.: IAASA), cuestión muy relacionada con el gap de expectativas y que continúa siendo una preocupación.
 9. Otras cuestiones se refieren al uso de expertos, fundamentalmente en servicios de *forensic*. Se requiere que la norma oriente al auditor sobre cuándo y cómo emplearlos (ej.: IRBA, RSM Int).
 10. El problema de escalabilidad a empresas de menor tamaño aparece a continuación (ej.: ICAJ, CPA Ontario SMP Advisory Committee), muy relacionado también con el empleo de servicios de *forensic*.
 11. Algunos remitentes solicitan un análisis más profundo sobre cómo puede aplicarse la norma en el sector público.
 12. A pesar de que esta cuestión se ha preguntado de manera expresa en las preguntas cinco y seis, sobre la transparencia en el informe, algunos remitentes muestran su preocupación por cómo deben aparecer en el informe de auditoría las circunstancias referidas a fraude. Respecto a los factores de riesgo, encontramos comentarios que apuntan a una redacción incompleta, por no incorporar todos los factores del triángulo de fraude (ej.: NBA, the Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants, IOSCO).
 13. Por último, se encuentran comentarios sobre cuestiones diversas como la petición de recoger el papel de los denunciantes (*whistleblowers*) en la norma (ej.: Pennsylvania Institute of Certified Public Accountants), o la incorporación de medidas de prevención de fraude (ej.: Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka), entre otras.

/// TABLA 13 Temas adicionales sobre el borrador planteados por los remitentes en sus respuestas a la pregunta diez (¿Hay otros asuntos que le gustaría plantear en relación con el borrador?)

Tema	Número de remitentes que lo plantea
Aclaración sobre procedimientos a aplicar por el auditor	16
Cambios en la redacción	14
Mejora en los ejemplos	14
Mejora definición de fraude	13
Conexión con otras normas	8
Gap de expectativas	7
Uso de la tecnología	6
Comunicación	5
Educación	5
Uso de expertos	4
Problema firmas pequeñas	4
Sector Público	4
Informes	3
Factores de riesgo	3
Otros	5

En cuanto a la pregunta doce, en la que el IAASB quiere saber si el remitente cree que un plazo de aproximadamente 18 meses después de la aprobación de la norma final sería suficiente para apoyar una implementación efectiva de la misma, el análisis detallado de los comentarios realizados por el 69% de los remitentes sugiere que están conformes con los plazos para la implantación, si bien apuntan la necesidad de considerar las circunstancias de las firmas de menor tamaño.

Por su parte, en la pregunta once, en la que el regulador pide a los remitentes que realicen comentarios sobre posibles problemas de traducción, una amplia mayoría, el 73,8% no responde. Este dato puede simplemente indicar que para la gran mayoría de grupos de interés la traducción de las normas del IAASB no genera problemas. No es sorprendente, dado el perfil de los remitentes, el tipo de empresas y firmas a las que en principio afectan las NIA, y la cada vez mayor aceptación del inglés como lengua internacional y de los negocios. En cuanto al perfil de los 22 remitentes que señalan alguna preocupación en este sentido, 13 son organizaciones profesionales, 6 son reguladores y 3 son firmas de auditoría. Y respecto a su procedencia hay 7 comentarios de remitentes europeos, 3 de África, 3 de Asia, 3 de ámbito global, 5 de América del Norte y 1 de América del Sur.

También se ha analizado el grado de desacuerdo con los cambios propuestos en el borrador según el perfil y procedencia del remitente. La **Tabla 14** ofrece evidencia en este sentido, a partir de las 196 respuestas que expresan desacuerdo (respuesta DC, ver tabla 11). En cuanto al desacuerdo según la procedencia (Panel A), son los remitentes europeos los que concentran mayor proporción de las respuestas en desacuerdo (un 31,6%), seguidos de los de América del Norte (un 25,5%), los remitentes internacionales (un 22,4%), los asiáticos (un 14,8%), los africanos (un 3,6%) y por último los remitentes de América del Sur (con un 2%). Si comparamos estos porcentajes con la distribución de los remitentes según su procedencia (Tabla 10), se comprueba que los remitentes de ámbito global, europeos, y de América del Norte concentran una proporción de los desacuerdos de la muestra superior a su peso en la misma, ocurriendo lo contrario en el caso de los remitentes africanos, de Asia y de América del Sur. Esto significa que la tendencia a mostrar desacuerdo es superior en las tres primeras áreas geográficas que en las segundas. A nivel de pregunta, los datos revelan que el nivel de desacuerdo de los remitentes de las distintas áreas geográficas no es homogéneo: por ejemplo, los remitentes europeos concentran la mayor parte de los desacuerdos en las preguntas uno, tres y nueve, destacando que el 70% de los desacuerdos en la cuestión nueve, relativa a la incorporación en el borrador de enlaces apropiados con otras NIA para promover una aplicación integrada de las normas, proviene de remitentes europeos; mientras que en otras preguntas, como la cuatro y la cinco el peso de los remitentes de América del Norte es mayor.

Respecto a la distribución de los desacuerdos según el perfil de los remitentes (Panel B) también se observan sesgos con respecto al peso de los distintos perfiles en la muestra de remitentes. Los remitentes que concentran mayor el porcentaje de los desacuerdos de la muestra son las organizaciones profesionales (un 48%), seguidos de los reguladores y otros organismos públicos (un 26,5%), las firmas de auditoría (20,4%), los académicos (un 3,6%) y los inversores y analistas (un 1,5%). Las preocupaciones concretas sobre el contenido del borrador de los distintos grupos de interés también son heterogéneas. Por ejemplo, destaca que: los inversores y analistas solo presentan desacuerdos (el 16,7%) en una cuestión, la sexta, relativa a la aplicación de la transparencia del informe de auditoría en temas de fraude a otras entidades; los académicos concentran la gran mayoría de sus desacuerdos en la cuestión segunda, relacionada con la capacidad del borrador para reforzar el escepticismo profesional, mientras que las firmas de auditoría presentan desacuerdos en todas las preguntas excepto en ésta.

/// TABLA 14 Perfil y procedencia de los remitentes que muestran desacuerdo con el borrador*Panel A: Distribución porcentual de los remitentes que expresan desacuerdo en cada pregunta según su procedencia.*

Pregunta	Procedencia					
	Global	África	Asia	Europa	América del Norte	América del Sur
1	22,2%	0,0%	16,7%	33,3%	27,8%	0,0%
2	28,6%	0,0%	14,3%	42,9%	14,3%	0,0%
3	26,3%	0,0%	10,5%	42,1%	21,1%	0,0%
4	21,4%	7,1%	21,4%	21,4%	28,6%	0,0%
5	23,3%	2,3%	14,0%	27,9%	30,2%	2,3%
6	22,5%	7,5%	15,0%	17,5%	32,5%	5,0%
7	27,8%	0,0%	22,2%	44,4%	5,6%	0,0%
8	22,2%	7,4%	11,1%	29,6%	25,9%	3,7%
9	0,0%	0,0%	10,0%	70,0%	20,0%	0,0%
Total	22,4%	3,6%	14,8%	31,6%	25,5%	2,0%

Panel B: Distribución porcentual de los remitentes que expresan desacuerdo en cada pregunta según su perfil.

Pregunta	Perfil				
	Académico	Firma auditoría	Inversores/analistas	Organización profesional	Reguladores y organismos públicos
1	5,6%	22,2%	0,0%	55,6%	16,7%
2	28,6%	0,0%	0,0%	42,9%	28,6%
3	5,3%	21,1%	0,0%	52,6%	21,1%
4	0,0%	14,3%	0,0%	50,0%	35,7%
5	2,3%	18,6%	0,0%	46,5%	32,6%
6	2,5%	27,5%	0,0%	52,5%	17,5%
7	5,6%	27,8%	16,7%	11,1%	38,9%
8	0,0%	14,8%	0,0%	59,3%	25,9%
9	0,0%	20,0%	0,0%	50,0%	30,0%
Total	3,6%	20,4%	1,5%	48,0%	26,5%

6 Conclusiones

Este documento tiene como objetivo identificar los cambios propuestos en el borrador de la NIA 240 revisada publicado por el IAASB en diciembre de 2023, así como las áreas del mismo que más controversia han suscitado, y que podrían generar modificaciones a la propuesta del regulador de cara la publicación de la versión definitiva, prevista para marzo de 2025.

El IAASB inició la revisión de esta NIA en 2020, impulsado por la necesidad de reducir el gap de expectativas entre las responsabilidades del auditor y lo que el público espera de su trabajo en la detección de fraude.

Como principales novedades del borrador de la NIA 240 revisada se identifican las siguientes:

- **Aclaración de las responsabilidades del auditor:** La nueva versión separa claramente las responsabilidades del auditor de las limitaciones inherentes a su trabajo, haciendo énfasis en que estas limitaciones no eximen de las responsabilidades en la detección de fraude.
- **Refuerzo del escepticismo profesional:** Se eliminan referencias a la presunción de buena fe de la dirección y se fortalece el escepticismo profesional del auditor durante todo el proceso de auditoría, con requerimientos adicionales para investigar más a fondo en casos de sospecha de fraude.
- **Comunicación continua:** Se establece la necesidad de una comunicación continua entre el auditor y la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre temas relacionados con el fraude, mejorando así la colaboración y la efectividad en la identificación de riesgos.
- **Identificación y evaluación de riesgos:** Se aclaran los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de fraude, con directrices más estrictas, como en el caso del reconocimiento de ingresos.
- **Transparencia en los informes de auditoría:** Se mejoran las normas sobre la transparencia en los informes del auditor, obligando a informar claramente sobre los procedimientos relacionados con la detección de fraude y las responsabilidades asumidas.
- **Documentación más detallada:** Se introducen requerimientos más estrictos sobre la documentación de la comprensión de la entidad, los riesgos identificados y los procedimientos realizados por el auditor para abordar el fraude.
- El borrador incluye varios anexos con detalles adicionales que deben tenerse en cuenta, como la selección de asientos contables para su análisis y las relaciones con otras NIA.

El informe incluye un análisis de las respuestas a la consulta pública sobre el borrador, cuyo plazo finalizó el 5 de junio de 2024. El IAASB recibió 89 respuestas, y se han identificado algunas áreas de desacuerdo. Entre los aspectos más controvertidos que podrían generar ajustes en la norma revisada definitiva destacan:

- Hay preocupación sobre la aplicabilidad de la norma a entidades pequeñas. El IAASB deberá hacerla más flexible y adaptable.
- Existen desacuerdos sobre si la mayor transparencia en el informe debe aplicarse sólo a entidades cotizadas o también a otras.

- Se pide mayor claridad sobre el uso de tecnología tanto para la auditoría como para detectar fraudes.
- Se solicita una mayor precisión en la definición de fraude y su relación con otros delitos, como la corrupción.
- Se sugiere una mejor alineación de la NIA 240 con otras normativas relevantes, especialmente en la gestión de calidad y responsabilidades éticas.
- El plazo de implementación de 18 meses se considera adecuado, aunque se pide especial atención para las firmas pequeñas.

En definitiva, aunque el borrador de la NIA 240 revisada ha sido bien recibido en general, los aspectos señalados sugieren que el IAASB deberá plantearse hacer ajustes adicionales para abordar las preocupaciones relacionadas con aspectos como la escalabilidad, la claridad en la definición de fraude o la interconexión con otras normativas.

Anexo. Comparativa detallada de la NIA 240 actual y el borrador de NIA 240 revisada

Introducción			
Alcance			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
1	Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor y las implicaciones en el informe de auditoría. Los requerimientos y guía de aplicación de esta NIA se refieren a la aplicación de otras NIA relevantes, en particular NIA 200, NIA 220 R, NIA 315 R, NIA 330 y NIA 701.	Esta 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 y la NIA 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mención expresa al efecto en el informe de auditoría. ▪ Mención expresa a las NIA relacionadas más relevantes, incluida la NIA 701.
Responsabilidades del auditor, de la dirección y de los responsables de gobierno			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
2	<p>Responsabilidades del auditor.</p> <p>Las responsabilidades del auditor relacionadas con el fraude al realizar una auditoría de acuerdo con esta NIA y otras NIA relevantes son:</p> <p>a) Planificar y realizar la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales debidos a fraude. Incluye identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido al fraude y diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos evaluados.</p> <p>b) Comunicar e informar sobre asuntos relacionados con el fraude.</p>	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.	<p>Cambio en la descripción de la responsabilidad del auditor. El auditor debe:</p> <ul style="list-style-type: none"> o Planificar su trabajo para concluir que los estados financieros están libres de errores materiales por fraude. o Reportar las cuestiones relativas a fraude (sin especificar cómo).

3	Responsabilidad de la dirección y de los responsables de gobierno.	<p>La responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae tanto en la dirección como en los responsables del gobierno de la entidad.</p> <p>Es importante que la dirección, con la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ponga especial énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir 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.</p> <p>Esto implica un compromiso de crear y mantener una cultura de honestidad y comportamiento ético que puede reforzarse mediante acciones activas de supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno incluye prever la posibilidad de elusión de los controles u otra influencia inapropiada sobre los estados financieros como los intentos de la dirección para manipular los resultados.</p>	<p>Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude.</p> <p>Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga especial 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.</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Refuerza la responsabilidad de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad en crear y mantener una cultura de prevención del fraude. Simplifica el apartado sobre la manipulación de resultados, eliminando la referencia a los objetivos que pueda perseguir dicha manipulación.
Cuestiones clave				
		Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
4-5	Características del fraude.	Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue entre fraude y error es si la acción subyacente que resulta en la declaración errónea de los estados financieros es intencionada o no.	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.	<ul style="list-style-type: none"> Sin cambios.
6-7	Fraude o sospechas de fraude.	<p>Aunque el fraude es un concepto jurídico amplio, a efectos de las NIA, al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.</p> <p>Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las resultantes de información financiera fraudulenta y las resultantes de la apropiación indebida de activos.</p> <p>Aunque el auditor puede identificar o sospechar la ocurrencia de fraude tal como se define en esta NIA, el auditor no determina legalmente si se ha producido fraude. El auditor puede identificar fraude o sospechar fraude al realizar procedimientos de auditoría de acuerdo con ésta y otras NIA. La sospecha de fraude incluye acusaciones de fraude que lleguen a conocimiento del auditor durante el transcurso de la auditoría.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Elimina la calificación de excepcional al hecho de que el auditor detecte fraude. Sustituye el término "indicios de fraude" por "sospechas de fraude". Mayor énfasis en las circunstancias que implican sospecha de fraude.
8	Circunstancias que dan lugar al fraude y a las incorrecciones detectadas.	<p>La determinación del auditor de si un fraude o sospecha de fraude es material para los estados financieros implica el ejercicio del juicio profesional.</p> <p>Esto incluye la consideración de la naturaleza de las circunstancias que dieron lugar al fraude o sospecha de fraude y las incorrecciones identificadas.</p> <p>Los juicios sobre la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas.</p>	--	<ul style="list-style-type: none"> Apartado nuevo: referencia expresa a la materialidad y al juicio del auditor ante una sospecha de fraude.

9-11 Limitaciones inherentes.	<p>Si bien el riesgo de no detectar una incorrección material resultante de un fraude es mayor que el riesgo de no detectar una por un error, no disminuye la responsabilidad del auditor de planificar y realizar la auditoría para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales debidos a fraude. La seguridad razonable es una garantía alta, pero no absoluta.</p> <p>Debido a la importancia de las limitaciones inherentes de una auditoría en lo que se refiere al fraude, existe un riesgo inevitable de que algunos errores materiales de los estados financieros no puedan ser detectados, aunque la auditoría se planifique y realice adecuadamente de acuerdo con las NIA. Sin embargo, las limitaciones inherentes de una auditoría no son una justificación para que el auditor esté satisfecho con evidencias menos robustas.</p> <p>Además, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que el fraude de los empleados porque la dirección frecuentemente está en condiciones de controlar directamente o manipular indirectamente los registros contables, presentar información financiera fraudulenta o eludir los controles diseñados para prevenir fraudes similares por parte de otros empleados.</p>	<p>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. Como se indica en la NIA 200, los posibles efectos de las limitaciones inherentes son especialmente significativos en el caso de incorrecciones debidas a fraude.</p> <p>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.</p> <p>Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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 procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Refuerza la obligación del auditor de planificar y ejecutar su trabajo con el objetivo de concluir expresamente que los estados financieros están libres de errores materiales debidos a fraude. ▪ Referencia expresa a que las limitaciones inherentes no eximen de responsabilidad al auditor. ▪ Elimina referencias concretas a las limitaciones del auditor para detectar fraude que puedan eximir a éste de responsabilidad, como los intentos de ocultación o la existencia de colusión.
-------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

12-13	Escepticismo y juicio profesional.	De acuerdo con la NIA 200, el auditor debe planificar y realizar la auditoría con escepticismo profesional, y ejercer el juicio profesional. Esta NIA requiere que el auditor permanezca alerta a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría realizados puedan aportar información sobre fraude o sospecha de fraude. En consecuencia, es importante que el auditor mantenga escepticismo profesional durante toda la auditoría. El juicio profesional se ejerce al tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción que son apropiados según las circunstancias, incluso cuando el auditor identifica fraude o sospecha de fraude. El escepticismo profesional respalda la calidad de los juicios realizados por el equipo del encargo y, a través de estos juicios, respalda la efectividad general del equipo del encargo para lograr calidad a nivel de compromiso.	De conformidad con la NIA 200, 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. 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.	<ul style="list-style-type: none"> Referencia expresa al juicio profesional que debe acompañar al escepticismo profesional. Incide en que el auditor debe mantenerse alerta y mantener el escepticismo y juicio profesional durante todo el proceso de auditoría. Desaparece el apartado en el que se dice que el auditor, si no tiene razones para pensar lo contrario, debe aceptar los registros y la documentación recibida como auténtica. Se refiere tanto a fraude como a sospecha de fraude. El escepticismo profesional deben practicarlos todos los miembros del equipo.
14	Incumplimientos normativos por la entidad auditada.	A los efectos de ésta y otras NIA pertinentes, el fraude constituye un caso de incumplimiento de leyes y otras normas aplicables. Como tal, si el auditor identifica fraude o sospecha de fraude, el auditor puede llegar a tener responsabilidades adicionales según las leyes, regulaciones o requerimientos éticos relevantes con respecto al incumplimiento de una entidad con las leyes y regulaciones, que pueden diferir o ir más allá de esta y otras NIA. La NIA 250 R trata de la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y normativa aplicable en una auditoría de estados financieros. Cumplir con esta responsabilidad y cualquier responsabilidad adicional relacionada con requerimientos éticos relevantes puede proporcionar más información que sea relevante para el trabajo del auditor (por ejemplo, con respecto a la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad).	--	<ul style="list-style-type: none"> Nuevo apartado sobre las consecuencias para el auditor del incumplimiento de leyes y otras normas por parte de la entidad auditada. Remite a lo dispuesto en la NIA 250 R sobre la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y otra normativa aplicable en una auditoría de estados financieros.

Relación con otras NIA

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
15	Algunas NIA que abordan temas específicos también tienen requerimientos y guías que son aplicables al trabajo del auditor en la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debida a fraude y las respuestas para abordar dichos riesgos evaluados de incorrección material debida a fraude. En estos casos, las otras NIA amplían cómo se aplica esta NIA.	--	<ul style="list-style-type: none"> Énfasis en que el auditor debe considerar las NIA relacionadas para aplicar la NIA 240 R. Nuevo anexo (Anexo 5) que recoge el efecto de la NIA 240 revisada sobre otras NIA.

Objetivos de la NIA			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
17	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <p>(a) Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude;</p> <p>(b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto de los riesgos evaluados de incorrección material por fraude, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas;</p> <p>(c) Responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría; e</p> <p>(d) Informar de conformidad con esta NIA.</p>	<p>Los objetivos del auditor son:</p> <p>(a) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;</p> <p>(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</p> <p>(c) Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Se incluye expresamente el objetivo de reportar los hechos.

Definiciones			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
18	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <p>(a) Fraude: un acto intencionado por parte de uno o más individuos de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.</p> <p>(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.</p>	<p>A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:</p> <p>(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.</p> <p>(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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Sin cambios.

Requerimientos			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
19- 21	<p>Escepticismo profesional.</p> <p>De conformidad con la NIA 200, el auditor deberá mantener un escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pueda existir una incorrección material debida a fraude.</p> <p>Si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen que el auditor crea que un registro o documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento hayan sido modificados, pero no revelados al auditor, el auditor investigará más a fondo.</p> <p>El auditor deberá permanecer alerta durante toda la auditoría para detectar información que sea indicativa de fraude o sospecha de fraude.</p>	<p>De conformidad con la NIA 200, 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.</p> <p>Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Ligero cambio en la redacción: elimina la referencia a "la experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno" Elimina el apartado en el que dice que salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor aceptará la documentación y los registros como auténticos. Refuerza la responsabilidad de mantenerse alerta durante toda la auditoría. Reitera la necesidad de hacerlo ante fraude o sospecha de fraude.

Recursos del encargo			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
22	De conformidad con la NIA 220 R, el socio del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo tengan colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el suficiente tiempo y habilidades o conocimientos especializados apropiados para realizar procedimientos de evaluación de riesgos, identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude, diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para responder a esos riesgos, o evaluar la evidencia de auditoría obtenida.	--	<ul style="list-style-type: none"> Apartado nuevo: el socio responsable debe determinar la competencia y capacidad de su equipo para identificar riesgos derivados de fraude.
Desarrollo del trabajo de auditoría			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
23-24	De conformidad con la NIA 220 R el socio del encargo determinará la naturaleza y el momento, así como la supervisión y revisión de cada trabajo de auditoría teniendo en cuenta: (a) Habilidades, conocimientos y experiencia de las personas a las que se les brindará una participación significativa; y (b) Riesgos de incorrección material debida a fraude identificados y evaluados de conformidad con la NIA 315 R. El socio responsable del encargo deberá considerar cuestiones como: (a) Circunstancias o condiciones que indican un incentivo o presión para cometer fraude, o proporcionan una oportunidad de cometer fraude (es decir, existen factores de riesgo de fraude); (b) Fraude o sospecha de fraude; (c) Deficiencias de control relacionadas con la prevención o detección del fraude.	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. 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 (en Guía de Aplicación).	<ul style="list-style-type: none"> Mayor desarrollo sobre el papel del socio del encargo, en línea con el apartado 29. Requiere expresamente que el socio responsable lidere y determine el enfoque del trabajo y tenga en cuenta las características de los miembros de su equipo y las circunstancias detectadas que pudieran dar lugar a fraude, entre ellas por ejemplo deficiencias de control.
Naturaleza de las comunicaciones con la dirección y los responsables de gobierno			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
25	El auditor se comunicará con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las cuestiones relacionadas con el fraude en los momentos adecuados durante todo el encargo de auditoría.	Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, lo comunicará oportunamente al nivel adecuado de la dirección, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades.	<ul style="list-style-type: none"> Simplifica apartado genérico sobre la comunicación con la dirección y los responsables del gobierno. Se desarrolla más adelante.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas				
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios	
26	De conformidad con la NIA 315 R el auditor deberá realizar los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (a) Identificación y evaluación de riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, teniendo en cuenta los factores de riesgo. (b) Diseño de procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con la NIA 330.	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, incluido su control interno, como se requiere en la NIA 315, el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 17-24 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.	<ul style="list-style-type: none"> Redacción más breve de cómo debe actuar el auditor, siempre de acuerdo con las otras NIA. 	
27	Información de otras fuentes.	De conformidad con la NIA 315 R, el auditor deberá considerar si la información obtenida de otras fuentes indica la presencia de uno o más factores de riesgo de fraude.	El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude.	<ul style="list-style-type: none"> Cambio de "otra información" a "información de otras fuentes".
28	Revisión retrospectiva del resultado de estimaciones contables anteriores.	De conformidad con la NIA 540 R el auditor deberá realizar una revisión retrospectiva de la gestión de juicios y supuestos relacionados con el resultado de estimaciones contables anteriores, o cuando sea aplicable, su posterior reestimación para ayudar a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debido a fraude en el período actual. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables al determinar la naturaleza y el alcance de dicha revisión.	--	<ul style="list-style-type: none"> Apartado nuevo sobre la necesidad de revisar las estimaciones y juicios retrospectivos de la dirección para identificar riesgos de fraude.

29	Discusión entre los miembros del equipo del encargo.	<p>De conformidad con la NIA 315 R, el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo pondrán especial énfasis en cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles a errores materiales debido a fraude, incluyendo cómo puede ocurrir el fraude. Al hacerlo, la discusión del equipo del encargo incluirá:</p> <p>(a) Un intercambio de ideas sobre:</p> <p>(i) La cultura de la entidad, el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos, y la supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad;</p> <p>(ii) Factores de riesgo de fraude, incluidos los incentivos o presiones sobre la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o empleados para cometer fraude;</p> <p>(iii) Cómo uno o más individuos entre la dirección, los responsables de gobierno, o los empleados podrían perpetrar y ocultar transacciones financieras fraudulentas y presentación de informes; y</p> <p>(iv) Cómo los activos de la entidad podrían ser malversados por la administración, los encargados del gobierno de la entidad, los empleados o terceros.</p> <p>(b) Una consideración de cualquier fraude o sospecha de fraude, incluidas las acusaciones de fraude, que puedan afectar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluido el fraude que ha ocurrido en la entidad durante el año actual o años anteriores.</p>	<p>La NIA 315 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. 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mayor énfasis en el papel del socio responsable en la discusión expresa con el equipo de aquellas cuestiones que puedan implicar fraude. ▪ Detalla el contenido de la discusión del equipo. Entre otras cosas, se requiere que el equipo de auditoría discuta expresamente sobre la cultura ética de la entidad y los posibles factores de riesgo de fraude con impacto en la auditoría. ▪ Elimina la referencia sobre la necesidad de obviar 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.
30	Consultas a la dirección y respuestas inconsistentes.	<p>De conformidad con la NIA 500, si las respuestas a las consultas a la dirección, a la administración, los responsables del gobierno de la entidad, individuos dentro de la función de auditoría interna, u otros dentro de la entidad, son inconsistentes con otros, el auditor deberá:</p> <p>(a) Determinar qué modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría son necesarias para comprender y abordar la inconsistencia; y</p> <p>(b) Considerar el efecto, en su caso, sobre otros aspectos de la auditoría.</p>	<p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Incluye guía sobre cómo actuar en caso de inconsistencia en las respuestas de la dirección y otros.

31	Procedimientos analíticos realizados y relaciones inusuales o inesperadas identificadas.	El auditor determinará si las relaciones inusuales o inesperadas que han sido identificadas al realizar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con las cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.	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.	<ul style="list-style-type: none"> Sin cambios significativos.
32	Evaluación de los factores de riesgo de fraude.	El auditor evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas indica la presencia de uno o más factores de riesgo de fraude.	<p>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.</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Elimina apartado sobre la posibilidad de que los factores de riesgo no indiquen necesariamente fraude.

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

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
33	<p>Comprensión de la entidad y su entorno, y el marco de información financiera aplicable.</p> <p>De conformidad con la NIA 315 R el auditor deberá obtener un conocimiento de las cuestiones relacionadas con:</p> <p>(a) La entidad y su entorno que pueden conducir a una mayor susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude, incluso con respecto a:</p> <p>(i) La estructura organizativa de la entidad y la propiedad, el gobierno, los objetivos y estrategia y dispersión geográfica;</p> <p>(ii) La industria o sector; y</p> <p>(iii) Las medidas de desempeño utilizadas, ya sean internas o externas, que puedan crear incentivos o presiones para alcanzar objetivos de desempeño financiero.</p> <p>(b) El marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad que pueden conducir a una mayor susceptibilidad a declaraciones erróneas debido al sesgo de la administración u otros factores de riesgo de fraude.</p>	<p>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, incluido su control interno, como se requiere en la NIA 315 R, el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 17-24 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Referencia expresa detallada a lo previsto en la NIA 315 R.

Comprensión de los componentes del sistema de control interno de la entidad				
		Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
34	Entorno de control.	<p>De conformidad con la NIA 315 R el auditor deberá:</p> <p>(a) Obtener una comprensión de cómo se llevan a cabo las responsabilidades de supervisión de la dirección, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos, incluidos cómo la dirección comunica a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas comerciales y exigencias éticas en materia de prevención y detección del fraude;</p> <p>(b) Obtener una comprensión de cómo los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude y los controles que se han establecido para abordar estos riesgos;</p> <p>(c) Realizar consultas a la dirección sobre las comunicaciones con los responsables de gobierno en relación con los procesos para identificar y responder a los riesgos de fraude;</p> <p>(d) Realizar consultas a los responsables del gobierno de la entidad sobre:</p> <p>(i) Si tienen conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude, incluidas acusaciones de fraude, que afecte a la entidad;</p> <p>(ii) Sus opiniones sobre si los estados financieros pueden contener errores materiales debido a fraude, incluidas sus opiniones sobre posibles áreas que son susceptibles de incorrección debido a sesgo de la dirección o fraude de la dirección; y</p> <p>(iii) Si tienen conocimiento de deficiencias en el sistema de control interno relacionado con la prevención y detección de fraude, y los esfuerzos de remediación para abordar dicho fraude.</p>	<p>El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:</p> <p>(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;</p> <p>(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, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude;</p> <p>(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</p> <p>(d) En su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redacción mucho más detallada de la obligación de comprender el entorno de control, en línea con la NIA 315 R. ▪ Requiere cómo debe actuar el auditor de forma más categórica y detallada: el auditor deberá consultar a la dirección y a los responsables de gobierno de la entidad.

Proceso de identificación de riesgos				
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios	
35	<p>De conformidad con la NIA 315 R el auditor deberá:</p> <p>(a) Obtener un conocimiento de cómo el proceso de evaluación del riesgo de la entidad:</p> <p>(i) Identifica riesgos de fraude relacionados con la apropiación indebida de activos y el reporte financiero fraudulento, incluyendo cualquier clase de transacciones, saldos de cuentas o divulgación de información para los que existe riesgo de fraude;</p> <p>(ii) Evalúa la importancia de los riesgos de fraude identificados, incluida la probabilidad de que se produzcan; y</p> <p>(iii) Aborda los riesgos de fraude evaluados.</p> <p>(b) Realizar consultas a la gerencia y a otras personas apropiadas dentro de la entidad sobre:</p> <p>(i) Si tienen conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude, incluidas acusaciones de fraude, que afecte a la entidad; y</p> <p>(ii) Sus opiniones sobre si los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales debido a fraude.</p>	--	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción sobre el análisis que debe realizar el auditor al sistema de evaluación de riesgos de la entidad, en línea con los requerimientos de la NIA 315 R. 	
36	<p>El proceso de la entidad para supervisar el sistema de control interno.</p>	<p>De conformidad con la NIA 315 R el auditor deberá:</p> <p>(a) Obtener una comprensión de los aspectos del proceso de la entidad que aborda el proceso continuo y las evaluaciones separadas para supervisar la efectividad de los controles para prevenir o detectar fraude, y la identificación y remediación de deficiencias de control relacionadas;</p> <p>(b) Realizar consultas a las personas apropiadas dentro de la función de auditoría interna (si la función existe) sobre si tienen conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude, incluidas acusaciones de fraude que afecte a la entidad y obtener su opinión sobre los riesgos de fraude.</p>	<p>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.</p> <p>Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre los auditores internos 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Redacción más detallada.
37	<p>El sistema de información y comunicación.</p>	<p>De conformidad con la NIA 315 R, la comprensión del auditor del sistema de información de la entidad y de la comunicación relevante para la preparación de los estados financieros incluirá comprender cómo se inician, procesan, registran y corrigen los asientos del diario según sea necesario.</p>	--	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción: incide sobre la necesidad de comprender el sistema de información y comunicación de la entidad, en línea con la NIA 315 R.

38	Actividades de control.	De conformidad con la NIA 315 R la comprensión del auditor de las actividades de control de la entidad incluirá la identificación de aquellos controles que permitan riesgos de incorrección material por fraude, incluidos los controles sobre los registros contables.	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 obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cambio en la redacción: obliga al auditor a identificar cuáles son los controles que puedan permitir riesgos de incorrección material por fraude, en línea con la NIA 315 R.
39	Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad.	De conformidad con la NIA 315 R, en la evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si existen deficiencias en el control interno identificadas que sean relevantes para la prevención o detección de fraude.	--	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nueva redacción: obliga al auditor a determinar si existen debilidades de control interno que sean relevantes para la detección o prevención del fraude, en línea con la NIA 315 R.

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

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
40	De conformidad con la NIA 315 R, el auditor deberá: (a) Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude y determinar si existen en los estados financieros, afirmaciones relativas a transacciones, cuentas, saldos o información a revelar, tomando en cuenta los factores de riesgo de fraude; (b) Tratar aquellos riesgos evaluados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos. En consecuencia, en la medida en que aún no lo haya hecho, el auditor identificará los controles que aborden dichos riesgos, evaluará si han sido diseñados de manera efectiva y determinará si se han aplicado.	De conformidad con la NIA 315, 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. 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 obtendrá conocimiento de los correspondientes controles de la entidad, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para dichos riesgos.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redacción similar, en línea con lo requerido por la NIA 315 R. ▪ Frente a la redacción anterior que exigía al auditor "obtener conocimiento de los correspondientes controles que sean relevantes para dichos riesgos", ahora requiere expresamente que el auditor evalúe si los controles "han sido diseñados de forma efectiva y han sido aplicados".
41	Presunción de los riesgos de incorrección material por fraude en el reconocimiento de ingresos.	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 47 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.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nueva redacción, más concisa, sin cambios significativos.

42	Riesgos significativos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección.	Debido a la forma impredecible en que la dirección puede eludir los controles e independientemente de la evaluación que hace el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor deberá tratar esos riesgos como riesgos de incorrección material debida a fraude y, por tanto, riesgos significativos.	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.	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción, más concisa, sin cambios significativos en contenido.
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude				
Borrador NIA 240 R		Actual NIA 240		Cambios
43	Diseñar y realizar procedimientos de auditoría de manera no sesgada.	El auditor diseñará y realizará procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar las afirmaciones de la dirección o excluir evidencia de auditoría que pueda contradecir dichas afirmaciones.	--	<ul style="list-style-type: none"> Nuevo apartado: el diseño de los procedimientos y pruebas de auditoría no deben estar diseñados como medio de corroboración en uno u otro sentido.
44	Imprevisibilidad en la selección de procedimientos de auditoría.	El auditor incorporará un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría para determinar las respuestas para abordar los riesgos evaluados de error debido a fraude.	El auditor introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.	<ul style="list-style-type: none"> Mayor desarrollo de la imprevisibilidad.
45	Respuestas globales.	De conformidad con la NIA 330, el auditor determinará las respuestas generales para abordar los problemas evaluados de los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros.	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.	<ul style="list-style-type: none"> Redacción sin cambios significativos.

46	Al determinar las respuestas globales para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debida a fraude a nivel de los estados financieros, el auditor evaluará si la selección y aplicación de las políticas contables de la entidad, particularmente aquellas relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas, puede ser indicativo de informes financieros fraudulentos.	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. (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.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La parte sobre el equipo de auditoría se desarrolla con detalle en los apartados 23, 24 y 29. ▪ La parte sobre la evaluación de las políticas contables es similar. 	
47	De conformidad con la NIA 330, el auditor diseñará y realizará procedimientos de auditoría adicionales. La naturaleza, el momento y el alcance responden a los riesgos evaluados de incorrección material debida a fraude a nivel de afirmación.	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 valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sin cambios significativos. 	
48	Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección.	Independientemente de la evaluación que haga el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y realizará los procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 49 a 53, y determinará si se necesitan otros procedimientos de auditoría además de los de los apartados 49 a 53, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles.	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.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cambio de redacción, similar en contenido.
Procedimientos de auditoría en respuesta a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones				
Borrador NIA 240 R		Actual NIA 240		Cambios
49	Asientos de diario y otros ajustes.	El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría para probar la idoneidad de los asientos del diario registrados en el mayor y otros ajustes realizados en la preparación de los estados financieros.	El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de 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.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cambio de redacción, similar en contenido.

50	<p>Al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de conformidad con el apartado 49, el auditor deberá:</p> <p>(a) Realizar indagaciones de las personas involucradas en el proceso de información financiera sobre sus conocimientos de actividad inapropiada o inusual relacionada con el procesamiento de asientos de diario y otros ajustes;</p> <p>(b) Obtener evidencia de auditoría sobre la integridad del conjunto de todos los asientos del diario y otros ajustes realizados en la preparación de los estados financieros a lo largo del período;</p> <p>(c) Seleccionar asientos de diario y otros ajustes realizados al final del período; y</p> <p>(d) Determinar la necesidad de probar los asientos de diario y otros ajustes a lo largo del período.</p>	<p>Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:</p> <p>(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;</p> <p>(ii) Seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del período;</p> <p>(iii) Considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el período.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Incluye guía más detallada sobre lo que debe hacer el auditor al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para comprobar la idoneidad de los registros contables.
51- 52	<p>Estimaciones contables</p> <p>De conformidad con la NIA 540 R, el auditor evaluará si los juicios de la dirección y decisiones al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son individualmente razonables, son indicadores de un posible sesgo de gestión que puede representar un riesgo de incorrección material debida a fraude.</p> <p>Al realizar la evaluación, de conformidad con el apartado 51, el auditor deberá:</p> <p>(a) Considerar la evidencia de auditoría obtenida de la revisión retrospectiva realizada de acuerdo con el apartado 28; y</p> <p>(b) Si se identifican indicadores de posible sesgo de la dirección, reevaluar las estimaciones contables consideradas como un conjunto.</p>	<p>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:</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redacción más concisa, remite a la NIA 540 R sobre estimaciones.
53	<p>Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio o que de otro modo parezcan inusuales.</p> <p>Para transacciones significativas que están fuera del curso normal del negocio de la entidad, o que parezcan inusuales dado el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y su entorno, y de la información de otras fuentes obtenidas durante la auditoría, el auditor deberá evaluar si la lógica comercial (o la falta de ella) de las transacciones sugiere que pueden haber sido realizadas para elaborar información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.</p>	<p>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 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sin cambios significativos.

54	Procedimientos analíticos realizados cerca del final de la auditoría para llegar a una conclusión general.	De conformidad con la NIA 520 , el auditor determinará si los resultados de los procedimientos analíticos que se realizan cerca del final de la auditoría, cuando se llega a una conclusión general sobre si los estados financieros son consistentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo no reconocido de incorrección material debida a fraude.	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.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sin cambios significativos. ▪ Mención expresa de lo requerido por la NIA 520.
----	------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fraude o sospecha de fraude

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
55 --	<p>Si el auditor identifica fraude o sospecha de fraude, deberá obtener conocimiento del hecho para determinar el efecto en el trabajo de auditoría. Al hacerlo, el auditor deberá:</p> <p>(a) Realizar consultas sobre el asunto con un nivel de gestión que sea al menos un nivel superior a los involucrados y, cuando sea apropiado según las circunstancias, realizar consultas sobre el hecho con los responsables del gobierno de la entidad;</p> <p>(b) Si la entidad tiene un proceso para investigarlo, evaluar si es apropiado en esas circunstancias;</p> <p>(c) Si la entidad ha implementado medidas de reparación para responder al hecho, evaluar si son apropiados según las circunstancias; y</p> <p>(d) Determinar si existen deficiencias de control, incluidas deficiencias significativas en los controles internos relacionados con la prevención o detección de fraude, con el fraude identificado o con la sospecha de fraude.</p>		<p>Nueva redacción:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Detalla cómo tiene que actuar el auditor ante la sospecha de fraude. ▪ Identifica los pasos que debe dar el auditor.

56	<p>Sobre la base del entendimiento obtenido de conformidad con el apartado 55, el socio del encargo deberá:</p> <p>(a) Determinar si:</p> <p>(i) Realizar procedimientos adicionales de evaluación de riesgos para proporcionar una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debida a fraude de acuerdo con la NIA 315 R;</p> <p>(ii) Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para responder adecuadamente a los riesgos de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la NIA 330 y la NIA 520;</p> <p>(iii) Existen responsabilidades adicionales según la ley, la regulación o las normas éticas o el incumplimiento por parte de la entidad de leyes o regulaciones de acuerdo con la NIA 250 R.</p> <p>(b) Si corresponde, considerar el impacto en otros trabajos, incluidos los trabajos de auditoría de años anteriores.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción: requiere expresamente al socio responsable de la auditoría que determine los procedimientos adicionales a realizar y analice el impacto de dicha sospecha de fraude o fraude.
57	<p>Si el auditor identifica una incorrección debida a fraude, deberá:</p> <p>(a) Determinar si la incorrección identificada es material considerando la naturaleza de la incorrección, y las circunstancias cualitativas o cuantitativas que dieron lugar a la incorrección;</p> <p>(b) Determinar las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso cuando el auditor tiene motivos para creer que la dirección está implicada; y</p> <p>(c) Reconsiderar la confianza de las representaciones de la dirección y la evidencia de auditoría previamente obtenida cuando las circunstancias o condiciones que dan lugar a la incorrección indican posible colusión que involucre a empleados, gerencia o terceros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción: requiere expresamente al auditor que determine la materialidad de dicha incorrección y que reconsidere la confianza en la dirección en el resto de la auditoría.
58	<p>Si el auditor determina que los estados financieros contienen errores materiales debido a fraude, deberá:</p> <p>(a) Determinar las implicaciones para la auditoría y la opinión del auditor sobre los estados financieros de acuerdo con NIA 705 R; y</p> <p>(b) Si procede, obtener asesoramiento de un asesor jurídico.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción: si la incorrección es material el auditor deberá analizar cómo afecta este hecho al informe de auditoría y considerar apoyo jurídico.
59	<p>Si el auditor no puede concluir si los estados financieros contienen errores materiales como resultado de fraude, el auditor determinará las implicaciones para la auditoría o la opinión del auditor sobre los estados financieros de acuerdo con NIA 705 R.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Nueva redacción: recoge expresamente que el auditor, en el caso de no poder concluir sobre el efecto de los errores materiales en los estados financieros, deberá aplicar lo dispuesto en la NIA 705 R.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
60 --	<p>Si como resultado de una incorrección por fraude o sospecha de fraude, el auditor encuentra circunstancias excepcionales que ponen en duda la capacidad del auditor para continuar realizando el encargo de auditoría, el auditor deberá:</p> <p>(a) Determinar las responsabilidades profesionales y legales aplicables en las circunstancias, incluyendo si existe el requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, de autoridades reguladoras;</p> <p>(b) Considerar si es apropiado renunciar al encargo, cuando sea posible según la ley o regulación aplicable;</p> <p>(c) Si el auditor renuncia, deberá:</p> <p>(i) Discutir con el nivel apropiado de dirección y con los responsables del gobierno de la entidad la renuncia y los motivos de ésta; y</p> <p>(ii) Determinar si existe un requerimiento profesional o legal para informar a la persona o personas que hicieron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras, sobre la renuncia y los motivos.</p> <p>(d) Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor renunciar al encargo, considerar si las circunstancias excepcionales darán lugar a una denegación de opinión.</p>	<p>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:</p> <p>(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;</p> <p>(b) Considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y (c) Si el auditor renuncia:</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redacción similar a la anterior sobre las circunstancias de la renuncia del auditor si la normativa así lo permite. ▪ Añade que, en caso de no poder renunciar, el auditor podrá considerar denegar opinión.
Implicaciones para el informe de auditoría			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
61- 62	<p>Determinación de KAM. De conformidad con la NIA 701, el auditor determinará, a partir de las cuestiones relacionadas con el fraude comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, aquellos asuntos que requirieron atención significativa del auditor en la realización de la auditoría. Para esta decisión, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:</p> <p>(a) Riesgos identificados y evaluados de incorrección material debida a fraude;</p> <p>(b) La identificación de fraude o sospecha de fraude; y</p> <p>(c) La identificación de deficiencias significativas en el control interno que sean relevantes para la prevención y detección de fraude. De conformidad con la NIA 701, el auditor determinará cuál de las cuestiones determinadas de conformidad con el apartado 61 fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del actual período y, por lo tanto, son KAM.</p>	<p>La NIA 450 y la NIA 700 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 (en Guía de Aplicación).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apartado nuevo: remite a la NIA 701 sobre cómo afectan a las KAM. ▪ Elimina las referencias a las NIA 450 y 700.

63-64	Comunicación de KAM relacionadas con el fraude.	De conformidad con la NIA 701, en la sección de KAM del informe de auditoría, el auditor utilizará un subtítulo apropiado que describa claramente que el asunto se relaciona con fraude. De conformidad con la NIA 701, si el auditor determina, dependiendo de los hechos, de las circunstancias de la entidad y de la auditoría, que no existen KAM relacionadas con el fraude que comunicar, el auditor incluirá una declaración a este efecto en la sección KAM del informe del auditor.	<ul style="list-style-type: none"> Apartado nuevo: si el auditor incluye información sobre fraude en las KAM, deberá identificarlas claramente en el informe.
-------	-------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Manifestaciones escritas

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
65 --	<p>El auditor deberá obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad de que:</p> <p>(a) Reconocen su responsabilidad en el diseño, implementación y mantenimiento de control interno para prevenir o detectar fraude y haber cumplido adecuadamente esas responsabilidades;</p> <p>(b) Han revelado al auditor los resultados de la evaluación realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros pueden contener errores materiales como resultado de fraude;</p> <p>(c) Han revelado al auditor su conocimiento de fraude o sospecha de fraude, incluyendo acusaciones de fraude, que afectan a la entidad, involucrando:</p> <p>(i) La dirección;</p> <p>(ii) Empleados que tienen roles significativos en el control interno; u</p> <p>(iii) Otros en los que el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y</p> <p>(d) Han revelado al auditor su conocimiento de sospechas de fraude, incluidas acusaciones de fraude, que afecta los estados financieros de la entidad comunicados por empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.</p>	<p>El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:</p> <p>(a) Reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.</p> <p>(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;</p> <p>(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:</p> <p>(i) La dirección;</p> <p>(ii) Empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u</p> <p>(iii) Otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y</p> <p>(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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Redacción similar. Requiere confirmación del cumplimiento adecuado de las responsabilidades. Mayor énfasis en la necesidad de confirmar "sospechas de fraude" frente a "indicios de fraude" de la norma anterior.

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

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
66	<p>Si el auditor identifica fraude o sospecha de fraude, comunicará estos asuntos, a menos que esté prohibido por ley u otra norma, de manera oportuna al nivel apropiado de dirección para informar a los principales responsables de la prevención o detección del fraude sobre cuestiones relevantes para sus responsabilidades.</p>	<p>Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, lo comunicará oportunamente al nivel adecuado de la dirección, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Redacción similar. Incluye matiz sobre la obligación de comunicar "a menos que esté prohibido".

<p>67</p>	<p>A menos que todos los responsables del gobierno de la entidad estén involucrados en la dirección, si el auditor identifica fraude o sospecha de fraude que involucre:</p> <p>(a) dirección;</p> <p>(b) empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; u</p> <p>(c) otros en los que el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros, el auditor comunicará oportunamente estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad.</p> <p>Si el auditor identifica sospechas de fraude que involucran a la dirección, deberá comunicar la sospecha de fraude con los responsables del gobierno de la entidad y discutir con ellos la naturaleza, el momento y alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.</p> <p>Tales comunicaciones con aquellos responsables del gobierno de la entidad son necesarias a menos que la comunicación esté prohibida por ley u otra norma.</p>	<p>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:</p> <p>(a) la dirección;</p> <p>(b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; u</p> <p>(c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor comunicará estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente.</p> <p>Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, comunicará estas sospechas a 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redacción similar. ▪ Incluye matiz sobre la obligación de comunicar "a menos que esté prohibido".
<p>68</p>	<p>El auditor deberá comunicarse, a menos que lo prohíba la ley u otra norma, con los responsables del gobierno de la entidad cualquier otra cuestión relacionada con el fraude que sea, a juicio del auditor, relevante para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.</p>	<p>El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Redacción similar. ▪ Incluye matiz sobre la obligación de comunicar "a menos que esté prohibido".

Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión

	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
<p>69</p>	<p>Si el auditor identifica fraude o sospecha de fraude, determinará si procede:</p> <p>(a) Requerir que el auditor informe a una autoridad apropiada fuera de la entidad.</p> <p>(b) Establecer responsabilidades bajo las cuales informar a una autoridad apropiada fuera de la entidad puede ser apropiado dadas las circunstancias.</p>	<p>Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad.</p> <p>Aunque es posible que el deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su cliente le impida hacerlo, en algunas circunstancias la responsabilidad legal del auditor puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cambio de redacción, contenido similar.

Documentación			
	Borrador NIA 240 R	Actual NIA 240	Cambios
70	<p>De conformidad con la NIA 230, el auditor incluirá lo siguiente en la documentación de auditoría:</p> <p>(a) Las cuestiones discutidas entre el equipo del encargo respecto de la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad de incorrección material debida a fraude de conformidad con el apartado 29;</p> <p>(b) Elementos clave del entendimiento del auditor de acuerdo con los apartados 33 a 38, las fuentes de información de las cuales se obtuvo el conocimiento del auditor y los procedimientos de evaluación del riesgo realizados;</p> <p>(c) Los riesgos de incorrección material debido a fraude identificados y evaluados a nivel de estados financieros y a nivel de afirmación, y la justificación de los juicios significativos emitidos;</p> <p>(d) Si el auditor ha concluido que la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debido a el fraude relacionado con el conocimiento de ingresos no es aplicable en las circunstancias del encargo, las razones de esa conclusión;</p> <p>(e) Los resultados de los procedimientos de auditoría realizados para abordar el riesgo de que la dirección eluda los controles, los juicios profesionales significativos realizados y las conclusiones alcanzadas;</p> <p>(f) Fraude o sospecha de fraude identificado, los resultados de los procedimientos de auditoría realizados, los aspectos significativos de juicios profesionales realizados y las conclusiones alcanzadas;</p> <p>(g) Los asuntos relacionados con fraude o sospecha de fraude comunicados a la dirección, a los encargados del gobierno de la entidad, a las autoridades, y a otros, incluyendo cómo la dirección y, cuando corresponda los responsables del gobierno de la entidad, han respondido a dichos asuntos.</p>	<p>En relación con el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de la valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor incluirá en la documentación de auditoría requerida por la NIA 315 evidencia de:</p> <p>(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; y</p> <p>(b) Los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones.</p> <p>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:</p> <p>(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</p> <p>(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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Apartado más ajustado y concreto sobre qué tipo de documentación debe incluirse en el trabajo de auditoría. ▪ Referencia a la NIA 230, elimina la referencia expresa a las NIA 315 y 330.

ilc/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de cuentas

