

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600 (REVISADA)**  
**CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS**  
**FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE**  
**COMPONENTES)**  
**NIA-ES 600 (REVISADA)**

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

---

**CONTENIDO**

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1-11
Fecha de entrada en vigor .....	12
<b>Objetivos</b> .....	13
<b>Definiciones</b> .....	14-15
<b>Requerimientos</b>	
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo .....	16
Aceptación y continuidad .....	17-21
Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo .....	22-29
Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo .....	30-32
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material .....	33-34
Importancia relativa .....	35-36
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material .....	37-44
Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo .....	45-48
Hechos posteriores al cierre .....	49-50
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida .....	51-52
Informe de auditoría .....	53
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo .....	54-58
Documentación .....	59
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

Alcance de esta NIA .....	A1-A18
Definiciones .....	A19-A28
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo .....	A29-A31
Aceptación y continuidad .....	A32-A46
Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo .....	A47-A87
Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo .....	A88-A107
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material .....	A108-A115
Importancia relativa .....	A116-A129
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material .....	A124-A143
Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo .....	A144-A149
Hechos posteriores al cierre .....	A150
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida .....	A151-A156
Informe de auditoría .....	A157-A158
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo .....	A159-A165
Documentación .....	A166-A182
Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Conocimiento del sistema de control interno del grupo	
Anexo 3: Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

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

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo (una auditoría de un grupo). Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a una auditoría de un grupo, incluido en aquellas circunstancias en las que participan auditores de componentes. Los requerimientos y orientaciones de esta NIA se refieren o amplían la aplicación de otras NIA aplicables a la auditoría de un grupo, en especial la NIA 220 (Revisada)<sup>1</sup>, NIA 230<sup>2</sup>, NIA 300<sup>3</sup>, NIA 315 (Revisada 2019)<sup>4</sup> y NIA 330<sup>5</sup>. (Ref: Apartados A1-A2)
2. Los estados financieros de un grupo incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación, como se describe en el apartado 14(k). El término proceso de consolidación, tal como se utiliza en esta NIA, no se refiere solo a la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sino también a la presentación de estados financieros combinados y a la agregación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones. (Ref: Apartados A3-A5, A27)

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

En relación con la referencia a estados financieros combinados y a la agregación de información financiera incluida en este apartado hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 3.1 de la LAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad.

3. Como se explica en la NIA 220 (Revisada)<sup>6</sup>, esta NIA, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros distinta de una auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, esta NIA puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar el inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

### Grupos y componentes

4. Un grupo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, un grupo se puede organizar por entidades legales u otras (por ejemplo, una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos o entidades participadas contabilizadas por el método de la participación). Alternativamente, el grupo se puede organizar por áreas geográficas, por otras unidades económicas (incluidas sucursales o divisiones) o por funciones o

<sup>1</sup> NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*.

<sup>2</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*.

<sup>3</sup> NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

<sup>4</sup> NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*.

<sup>5</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

<sup>6</sup> NIA 220 (Revisada), apartado A1.

actividades de negocio. Esta NIA se refiere colectivamente a estos diferentes modos de organización como “entidades o unidades de negocio”. (Ref: Apartado A6)

5. El auditor del grupo determina un enfoque adecuado para la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. A estos efectos, el auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. Esta determinación se basa en el conocimiento del auditor del grupo y de su entorno y en otros factores tales como, la capacidad de aplicar procedimientos de auditoría de modo centralizado, la presencia de centros de servicios compartidos o la existencia de sistemas de información y de control interno comunes. (Ref: Apartados A7-A9)

#### *Participación de auditores de componentes*

6. La NIA 220 (Revisada)<sup>7</sup> requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. En una auditoría de un grupo, los recursos también pueden incluir auditores de componentes. En consecuencia, esta NIA requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, momento y extensión de la participación de auditores de componentes.
7. El auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes para que proporcionen información o para que realicen trabajo de auditoría para cumplir los requerimientos de esta NIA. Es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia en los componentes y sus entornos (incluidas las disposiciones legales y reglamentarias locales, las prácticas empresariales, el idioma y la cultura) y un conocimiento más profundo de estos que el auditor del grupo. En consecuencia, los auditores de componentes pueden participar en todas las fases de la auditoría del grupo como ocurre con frecuencia. (Ref: Apartados A10-A11)
8. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección<sup>8</sup>. El riesgo de detección en una auditoría de un grupo incluye el riesgo de que un auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera de un componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo y el riesgo de que el auditor del grupo pueda no detectar dicha incorrección. En consecuencia, esta NIA requiere una participación suficiente y adecuada del socio del encargo del grupo o del auditor del grupo, según corresponda, en el trabajo de los auditores de componentes y resalta la importancia de una comunicación recíproca entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes. Además, esta NIA explica las cuestiones que el auditor del grupo tiene en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A12-A13)

#### *Escepticismo profesional*

9. De conformidad con la NIA 200<sup>9</sup>, se requiere que el equipo del encargo planifique y ejecute la auditoría del grupo con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las

<sup>7</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 25.

<sup>8</sup> NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A34.

<sup>9</sup> NIA 200, apartados 15-16.

actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo, incluido resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. Dichas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional. (Ref: Apartados A14-A18)

*Graduación*

10. Esta NIA se dirige a todas las auditorías de grupos, independientemente de su dimensión o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría de grupo. Por ejemplo, cuando una auditoría de un grupo es realizada en su totalidad por el auditor del grupo, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de auditores de componentes. Esto puede darse cuando el auditor del grupo puede aplicar procedimientos de auditoría centralizadamente o puede aplicar procedimientos en los componentes sin la participación de auditores de componentes. Las orientaciones de los apartados A119 y a120 también pueden ser de utilidad en la aplicación de esta NIA en estas circunstancias.

*Responsabilidades del socio del encargo del grupo y del auditor del grupo*

11. El socio del encargo del grupo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de...” o “el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos cuando se permite que el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, respectivamente, asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas, incluidos auditores de componentes. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo del grupo o por el auditor del grupo, según corresponda, y que estos pueden obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A29)

**Fecha de entrada en vigor**

12. (Apartado suprimido).

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

**Objetivos**

13. Los objetivos del auditor son:

- (a) con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, determinar si puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;

- (b) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos valorados;
- (c) participar de modo suficiente y adecuado en el trabajo de los auditores de componentes durante toda la auditoría del grupo, incluyendo la comunicación clara del alcance y momento de realización de su trabajo, así como la evaluación de los resultados de ese trabajo; y
- (d) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluido con respecto al trabajo realizado por auditores de componentes, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

### Definiciones

14. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Riesgo de agregación – La probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado A19)
  - (b) Componente – Una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo. (Ref: Apartado A20)
  - (c) Auditor del componente – Un auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo<sup>10</sup> en la auditoría de un grupo. (Ref: Apartados A21-A23)
  - (d) Dirección del componente – La dirección responsable de un componente. (Ref: Apartado A24)
  - (e) Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes – Importe fijado por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente.
  - (f) Grupo – Entidad para la que se preparan estados financieros de grupo.
  - (g) Auditoría del grupo – La auditoría de los estados financieros del grupo.
  - (h) Auditor del grupo – El socio del encargo del grupo y los miembros del equipo de encargo distintos de los auditores de componentes. El auditor del grupo es responsable de:
    - (i) establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
    - (ii) dirigir y supervisar a los auditores de componentes y revisar su trabajo;
    - (iii) evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo.

---

<sup>10</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 12(d).

- (i) Opinión de auditoría del grupo – La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- (j) Socio del encargo del grupo – El socio del encargo<sup>11</sup> que es responsable de la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A25)

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

- (k) Estados financieros del grupo – Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. A efectos de esta NIA, el proceso de consolidación incluye: (Ref: Apartados A26-A28)
  - (i) consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;
  - (ii) la presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una dominante pero que están bajo control común o una dirección común; o
  - (iii) la agregación de la información financiera de entidades o de unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.

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

En relación con la referencia a estados financieros combinados y a la agregación de información financiera incluida en este apartado hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 3.1 de la LAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad.

- (l) Dirección del grupo – La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
  - (m) Importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo – Importancia relativa<sup>12</sup> con respecto a los estados financieros del grupo en su conjunto, determinada por el auditor del grupo.
15. La referencia en esta NIA al “marco de información financiera aplicable” debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo.

<sup>11</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 12(a).

<sup>12</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 9-11.

## Requerimientos

### Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo

16. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)<sup>13</sup>, se requiere que el socio del encargo del grupo asuma la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría del grupo. A tal efecto, el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A29-A30)
  - (a) Asumirá la responsabilidad global de crear un entorno para el encargo de auditoría del grupo que enfatice el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A31)
  - (b) Participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría del grupo, incluido el trabajo de los auditores de componentes, de tal forma que el socio del encargo del grupo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo.

### Aceptación y continuidad

17. Antes de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo determinará si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A32-A35)
18. Si después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, considerará los posibles efectos sobre la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A36)

### Términos del encargo

19. En la aplicación de la NIA 210<sup>14</sup>, el auditor del grupo obtendrá la confirmación de la dirección del grupo de que esta reconoce y comprende su responsabilidad de proporcionar al equipo del encargo: (Ref: Apartado A37)
  - (a) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección del grupo que sea relevante para la preparación de los estados financieros del grupo, tal como registros, documentación y otras cuestiones;
  - (b) información adicional que pueda solicitar el equipo del encargo a la dirección del grupo o a la dirección de los componentes para los fines de la auditoría del grupo; y
  - (c) acceso sin restricciones a las personas del grupo de las cuales el equipo del encargo considere necesario obtener evidencia de auditoría.

### Restricciones al acceso a información o a personas fuera del control de la dirección del grupo

20. Si el socio del encargo del grupo concluye que la dirección del grupo no puede proporcionar al equipo del encargo acceso a información o un acceso no restringido a personas dentro del grupo debido a restricciones que están fuera del control de la dirección del grupo, el socio del encargo del grupo considerará los posibles efectos en la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A38-A46)

<sup>13</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 13.

<sup>14</sup> NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 6(b) y 8(b).

*Restricciones al acceso a información o a personas, impuestas por la dirección del grupo*

21. Si el socio del encargo del grupo concluye que: (Ref: Apartados A43-A46)
- (a) al auditor del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
  - (b) el posible efecto de esta limitación producirá una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo,
- el socio del encargo del grupo:
- (i) en el caso de un encargo inicial, no aceptará el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciará al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan; o
  - (ii) cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o cuando la renuncia al encargo no sea posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría de los estados financieros del grupo hasta donde le haya sido posible, denegará la opinión sobre los estados financieros del grupo.

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

**Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo**

22. En la aplicación de la NIA 300<sup>15</sup>, el auditor del grupo establecerá, y actualizará según sea necesario, una estrategia global de auditoría del grupo y desarrollará un plan de auditoría del grupo. A tal efecto, el auditor del grupo determinará: (Ref: Apartados A47-A50)
- (a) los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría; y (Ref: Apartado A51)
  - (b) los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes. (Ref: Apartados A52-A56)

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

23. Al establecer la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo evaluará si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente de manera suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A57)
24. Como parte de la evaluación del apartado 23, el auditor del grupo solicitará al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, así como si este realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. (Ref: Apartado A58)

*Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia*

25. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)<sup>16</sup>, el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A59-A60, A87)
- (a) que los auditores de componentes hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo; y

<sup>15</sup> NIA 300, apartados 7-11.

<sup>16</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 17.

- (b) confirmar si los auditores de los componentes conocen y cumplirán los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, las referencias a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán hechas a los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2<sup>a</sup> del capítulo III (Título I) y la sección 3<sup>a</sup> del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

#### Recursos para el encargo

26. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)<sup>17</sup>, el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A61-A68)
- (a) determinará que los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente; y
  - (b) si la información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección o de inspecciones externas relativas al auditor del componente ha sido proporcionada por la firma de auditoría del auditor del grupo o puesta a disposición del socio del encargo del grupo de algún otro modo, este determinará la relevancia de dicha información para la determinación que debe realizar el auditor del grupo según el apartado 26(a).
27. El auditor del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en el componente sin la participación del auditor del componente si:
- (a) el auditor del componente no cumple los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia<sup>18</sup>; o (Ref: Apartados A69-A70)
- A efectos de lo dispuesto en este apartado, las referencias a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán hechas a los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2<sup>a</sup> del capítulo III (Título I) y la sección 3<sup>a</sup> del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014.
- (b) el socio del encargo del grupo tiene serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en los apartados 23-26. (Ref: Apartado A71)

#### Realización del encargo

28. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)<sup>19</sup>, el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo, teniendo en cuenta: (Ref: Apartados A72-A77)

<sup>17</sup> NIA 220 (Revisada), apartados 25-26.

<sup>18</sup> NIA 200, apartado 14.

<sup>19</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 29.

- (a) las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); y
- (b) las áreas de la auditoría de los estados financieros del grupo que implican juicios significativos.

Comunicaciones con los auditores de componentes

29. El auditor del grupo se comunicará con los auditores de componentes acerca de las responsabilidades que corresponden a cada uno y de las expectativas del auditor del grupo, incluida una expectativa de que las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes tienen lugar en momentos adecuados durante la realización de la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A78-A87)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, se tendrá en consideración lo contemplado en el artículo 7 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

**Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo**

30. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>20</sup>, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de obtener un conocimiento de lo siguiente: (Ref: Apartados A88-A92)
- (a) el grupo y su entorno, incluidos: (Ref: Apartados A93-A95)
    - (i) la estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, incluido:
      - a. las ubicaciones en las que el grupo lleva a cabo sus operaciones o actividades;
      - b. la naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y el grado de similitud de estas en el grupo; y
      - c. la medida en que el modelo de negocio integra el uso de tecnologías de la información (TI);
    - (ii) los factores normativos que tienen un impacto sobre las entidades y unidades de negocio del grupo; y
    - (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente para evaluar el resultado financiero de las entidades o unidades de negocio;
  - (b) el marco de información financiera aplicable y la coherencia de las políticas y prácticas contables en el grupo; y
  - (c) el sistema de control interno del grupo, incluido:
    - (i) La naturaleza y extensión de los controles en común; (Ref: Apartados A96-A99, A102)
    - (ii) si y, en su caso, el modo en que el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera; (Ref: Apartados A100-A102)
    - (iii) el proceso de consolidación utilizado por el grupo, incluidas, en su caso, las consolidaciones de subgrupos y los ajustes de consolidación; y

---

<sup>20</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27.

- (iv) el modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo, así como las correspondientes responsabilidades de información financiera en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio. (Ref: Apartados A103-A105)

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

A efectos de lo dispuesto en los apartados 31 y 32 siguientes, en su caso, se tendrá en consideración lo contemplado en los artículos 7.4 de la LAC y 16 del RLAC.

31. El auditor del grupo comunicará a los auditores de componentes en el momento oportuno: (Ref: Apartado A106)
  - (a) cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o realización por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo;
  - (b) en la aplicación de la NIA 550<sup>21</sup>, las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tiene conocimiento el auditor del grupo, que son relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref: Apartado A107)
  - (c) en la aplicación de la NIA 570 (Revisada)<sup>22</sup> los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.
32. El auditor del grupo solicitará a los auditores de componentes que comuniquen en el momento oportuno:
  - (a) cuestiones relacionadas con la información financiera del componente que el auditor del componente determine que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude o error;
  - (b) relaciones con partes vinculadas que no hayan sido previamente identificadas por la dirección del grupo o por el auditor del grupo; y (Ref: Apartado A107)
  - (c) cualquier hecho o condición identificado por el auditor del componente que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material**

33. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>23</sup>, sobre la base del conocimiento adquirido en el apartado 30, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los relativos al proceso de consolidación. (Ref: Apartados A108-A113)

---

<sup>21</sup> NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17.

<sup>22</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

<sup>23</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 28–34.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

34. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>24</sup>, el auditor del grupo evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos realizados por el auditor del grupo y por los auditores de componentes proporcionan una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A114-A115)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presente los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2.a) del RLAC.

**Importancia relativa**

35. En la aplicación de la NIA 320<sup>25</sup> y la NIA 450<sup>26</sup>, cuando determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo están desagregados entre componentes, a efectos de la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría, el auditor del grupo determinará:
- (a) La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes. Para reducir el riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. (Ref: Apartados A116-A120)
  - (b) El umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se deben comunicar al auditor del grupo. Dicho umbral no superará el importe que se considera claramente insignificante para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A121)

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

36. El auditor del grupo comunicará al auditor del componente los importes que se determinen de conformidad con el apartado 35. (Ref: Apartado A122-A123)

**Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material**

37. En la aplicación de la NIA 330<sup>27</sup>, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, así como de determinar los componentes donde se aplicarán procedimientos de auditoría posteriores y de la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en esos componentes. (Ref: Apartados A124-A139)

**Proceso de consolidación**

38. El auditor del grupo asumirá la responsabilidad de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación. Esto incluirá: (Ref: Apartado A140)

<sup>24</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35.

<sup>25</sup> NIA 320, apartado 11.

<sup>26</sup> NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5.

<sup>27</sup> NIA 330, apartados 6-7.

- (a) evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidas en los estados financieros del grupo como requiere el marco de información financiera aplicable y, en su caso, el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con las consolidaciones de subgrupos.
  - (b) evaluar la integridad, exactitud y lo adecuado de los ajustes y las reclasificaciones de consolidación; (Ref: Apartado A141)
  - (c) evaluar si los juicios aplicados por la dirección en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
  - (d) responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación debidos a fraude.
39. Si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el auditor del grupo evaluará si la información financiera ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
40. Si los estados financieros del grupo incluyen la información financiera de una entidad o unidad de negocio con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de evaluar si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

- 41. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño o en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, se comunicará con el auditor del componente sobre cuestiones que el auditor del grupo o el auditor del componente determinen que son relevantes para el diseño de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- 42. Para áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o para riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), sobre los que un auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, el auditor del grupo evaluará lo adecuado del diseño y de la aplicación de dichos procedimientos de auditoría posteriores. (Ref: Apartado A142)
- 43. Cuando los auditores de componentes apliquen procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, el auditor del grupo determinará la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A143)
- 44. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 45(a)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

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

- 45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A144)

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

- (a) identificación de la información financiera sobre la que se ha solicitado al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría;
- (b) si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo;
- (c) si el auditor del componente ha cumplido los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia;
- (d) información sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias;
- (e) incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros del componente identificadas por el auditor del componente y que superan el umbral que comunicó el auditor del grupo de conformidad con el apartado 36; (Ref: Apartado A145)
- (f) indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;
- (g) una descripción de cualquier deficiencia identificada en el sistema de control interno en relación con los procedimientos de auditoría aplicados;
- (h) la existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo en el componente u otros, cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del componente;
- (i) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno del componente;
- (j) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente considere que se debe llamar la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
- (k) los hallazgos globales del auditor del componente o sus conclusiones. (Ref: Apartado A146)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en el artículo 16.2.d) del RLAC.

46. El auditor del grupo:

- (a) discutirá las cuestiones significativas derivadas de las comunicaciones con el auditor del componente, incluidas las derivadas de la aplicación del apartado 45, con el auditor del componente, con la dirección del componente o con la dirección del grupo, según corresponda; y
- (b) evaluará si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo. Si dichas comunicaciones no son adecuadas para sus fines, el auditor del grupo considerará las implicaciones para la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A147)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en el artículo 16.2.d) del RLAC.

47. El auditor del grupo determinará si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de dicha revisión. Para ello, el auditor del grupo considerará: (Ref: Apartados A148-A149)
- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el auditor del componente;
  - (b) la competencia y capacidad del auditor del componente determinadas de conformidad con el apartado 26(a) y
  - (c) la dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos establecidos a este respecto en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2 del RLAC.

48. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente no es adecuado para sus fines, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales de auditoría a aplicar y si serán aplicados por un auditor de un componente o por el auditor del grupo.

#### **Hechos posteriores al cierre**

49. En la aplicación de la NIA 560<sup>28</sup>, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de realizar procedimientos, incluido, según corresponda, solicitar a los auditores de componentes que realicen procedimientos, diseñados para la identificación de hechos que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

50. El auditor del grupo solicitará a los auditores de los componentes que notifiquen al auditor del grupo si llegan a su conocimiento hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

#### **Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida**

51. En la aplicación de la NIA 330<sup>29</sup>, el auditor del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluida la que se ha obtenido del trabajo realizado por auditores de componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A151-A155)
52. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el auditor del grupo o comunicada por los auditores de componentes) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A156)

<sup>28</sup> NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 6-7.

<sup>29</sup> NIA 330, apartado 26.

## Informe de auditoría

53. El informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia a un auditor de un componente, a menos que las disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha referencia. Si dicha referencia es requerida por disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la referencia no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A157-A158)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en lo que respecta a la responsabilidad del auditor del grupo, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 7.2 de la LAC.

## Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

### Comunicación con la dirección del grupo

54. El auditor del grupo comunicará a la dirección del grupo una descripción general del enfoque y momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo. (Ref: Apartado A159)
55. En el caso de que el auditor del grupo haya identificado la existencia de fraude, o de que un auditor de un componente haya llamado su atención sobre la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel adecuado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A160)
56. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otros motivos, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio del grupo. En este caso, el auditor del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio acerca de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocio, pero que la dirección de la entidad o de la unidad de negocio pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio, el auditor del grupo discutirá la cuestión con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor de la entidad o de la unidad de negocio que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicha entidad o unidad de negocio hasta que la cuestión no se resuelva. (Ref: Apartados A161-A162)

### Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

57. El auditor del grupo comunicará las siguientes cuestiones a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)<sup>30</sup> y otras NIA: (Ref: Apartado A163)

<sup>30</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

- (a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y de la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de componentes. (Ref: Apartado A164)
- (b) Los casos en los que, de la revisión del trabajo de un auditor de un componente realizada por el auditor del grupo, hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor de un componente y del modo en que el auditor del grupo trató dichas reservas.
- (c) Cualquier limitación al alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas en relación con restricciones al acceso a personas o a información.
- (d) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo u otros cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del grupo.

*Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno*

58. En la aplicación de la NIA 265<sup>31</sup>, el auditor del grupo determinará si se requiere que se comunique a los responsables del gobierno del grupo o a la dirección del grupo alguna deficiencia en el sistema de control interno del grupo. Al realizar esta determinación, el auditor del grupo tendrá en cuenta las deficiencias en el sistema de control interno que hayan sido identificadas por auditores de componentes y comunicadas al auditor del grupo de conformidad con el apartado 45(g). (Ref: Apartado A165)

**Documentación**

59. De conformidad con la NIA 230<sup>32</sup>, la documentación de auditoría de un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas que hayan surgido durante la auditoría del grupo. En la aplicación de la NIA 230<sup>33</sup>, el auditor del grupo incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A166-A169, A179-A182)
- (a) Las cuestiones significativas relacionadas con restricciones al acceso a personas o a información dentro del grupo que se consideraron antes de decidir aceptar o continuar el encargo o que surgieron después de la aceptación o continuidad, y el modo en que se trataron esas cuestiones.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, en su caso, deben tenerse presentes los requerimientos específicos establecidos a este respecto en los artículos 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.

- (b) La base para la determinación por el auditor del grupo de los componentes con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A170)
- (c) La base para la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes y el umbral a partir del cual se deben comunicar al auditor del grupo las incorrecciones en la información financiera del componente.
- (d) La base para la determinación por el auditor del grupo de que los auditores de los componentes reúnen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo

<sup>31</sup> NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*.

<sup>32</sup> NIA 230, apartado 8.

<sup>33</sup> NIA 230, apartados 1-3, 9-11, A6-A7 y Anexo.

suficiente, para aplicar los procedimientos de auditoría asignados en los componentes. (Ref: Apartado A171)

- (e) Los elementos clave del conocimiento del sistema de control interno del grupo de conformidad con el apartado 30(c).
- (f) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional de auditores de componentes de conformidad con el apartado 47. (Ref: Apartados A172-A178)

A efectos de lo dispuesto en esta letra, en su caso, deben tenerse presente los requerimientos adicionales relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2.d) del RLAC.

- (g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con auditores de componentes, incluido:
  - (i) En su caso, cuestiones relacionadas con fraudes, partes vinculadas o empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.
  - (ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluido el modo en que el auditor del grupo trató las cuestiones significativas discutidas con los auditores de componentes, la dirección de los componentes o la dirección del grupo.
- (h) La evaluación y respuesta del auditor del grupo a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes acerca de cuestiones que podrían tener un efecto significativo en los estados financieros del grupo.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, en su caso, deben tenerse presente los requerimientos específicos relativos a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo en el marco de auditoría de cuentas consolidadas establecidos en los artículos 7.4 de la LAC y 16.2.d) del RLAC.

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1-2)

- A1. Esta NIA también trata de las consideraciones especiales para el socio del encargo del grupo o para el auditor del grupo, según corresponda, en la aplicación de los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), incluidas la dirección y supervisión de los auditores de componentes y la revisión de su trabajo.
- A2. La NIGC 1<sup>34</sup> trata de los encargos para los cuales se requiere que se realice una revisión de la calidad del encargo. La NIGC 2<sup>35</sup> trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo, incluida la auditoría de un grupo.

<sup>34</sup> Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*.

<sup>35</sup> NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*.

- A3. Una entidad o una unidad de negocio puede también preparar sus propios estados financieros que incorporen la información financiera de las entidades o unidades de negocio que engloba (es decir, un subgrupo). Esta NIA también se aplica a una auditoría de los estados financieros de dichos subgrupos realizada por motivos legales, reglamentarios u otros.
- A4. Una única entidad legal puede estar organizada con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una sociedad con operaciones en múltiples ubicaciones, como un banco con múltiples sucursales. Cuando esas unidades de negocio tienen características tales como distintas ubicaciones, distinta dirección o distintos sistemas de información (incluido un mayor distinto) y la información financiera se agrega para preparar los estados financieros de la única entidad legal, dichos estados financieros cumplen la definición de estados financieros de un grupo ya que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación.
- A5. En algunos casos, una entidad legal única puede configurar su sistema de información para capturar información financiera para más de un producto o línea de servicio con objeto de producir información con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de esa entidad no son estados financieros de grupo porque no se produce una agregación de información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. Además, capturar información por separado (por ejemplo, en un libro auxiliar) con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión no genera entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) a efectos de esta NIA.

*Grupos y componentes (Ref: Apartados 4-5)*

- A6. El sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, puede estar o no alineado con la estructura organizativa del grupo. Por ejemplo, un grupo puede estar organizado de acuerdo con su estructura legal, pero su sistema de información puede estar organizado por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o ubicaciones geográficas para los fines de gestión o de información.
- A7. Sobre la base del conocimiento de la estructura organizativa y del sistema de información del grupo, el auditor del grupo puede determinar que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características empresariales similares, operando en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y utilizando un sistema de control interno común, incluido el sistema de información. En esas circunstancias, el auditor del grupo puede decidir tratar estas tres entidades legales como un solo componente.
- A8. El grupo puede también centralizar procesos o actividades que son aplicables a más de una entidad o unidad de negocio dentro del grupo, por ejemplo, un centro de servicios compartidos. Cuando dichas actividades centralizadas sean relevantes para el proceso de información financiera del grupo, el auditor del grupo puede determinar que el centro de servicios compartidos es un componente.
- A9. Otra consideración que puede ser relevante para la determinación de los componentes por el auditor del grupo es el modo en que la dirección ha determinado los segmentos

operativos de conformidad con los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable<sup>36</sup>.

*Participación de auditores de componentes (Ref: Apartados 7-8)*

- A10. Es posible que los auditores de componentes realicen una auditoría de los estados financieros de un componente por motivos legales, reglamentarios u otros, especialmente cuando el componente es una entidad legal. Cuando un auditor de un componente también está realizando o ha realizado una auditoría de los estados financieros del componente, es posible que el auditor del grupo pueda utilizar el trabajo de auditoría realizado sobre los estados financieros del componente, siempre y cuando el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado a efectos de la auditoría del grupo. Además, los auditores de componentes pueden adaptar el trabajo realizado en la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir también las necesidades del auditor del grupo. En cualquier caso, los requerimientos de esta NIA son de aplicación, incluidas la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.
- A11. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)<sup>37</sup>, se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. El apartado A76 proporciona ejemplos de distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, y puede ser de utilidad en circunstancias en las que el auditor del grupo prevea utilizar el trabajo de auditoría de una auditoría de estados financieros de componentes que ya ha sido finalizado.
- A12. Como se explica en la NIA 200<sup>38</sup>, el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de detección es una función no sólo de la eficacia de un procedimiento de auditoría, sino también de la aplicación de dicho procedimiento por el auditor. En consecuencia, el riesgo de detección se ve influido por cuestiones como una adecuada planificación, la asignación al encargo de los recursos adecuados, la aplicación de escepticismo profesional y la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.
- A13. El riesgo de detección es un concepto más amplio que el riesgo de agregación como se describe en los apartados 14(a) y A19. En una auditoría de un grupo, puede haber una mayor probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas sea superior a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto porque los procedimientos de auditoría se pueden aplicar por separado en relación con la información financiera de los componentes en el grupo. En consecuencia, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fija por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo.

---

<sup>36</sup> Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8, *Segmentos de operación*.

<sup>37</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 30(b).

<sup>38</sup> NIA 200, apartado A45.

*Escepticismo profesional (Ref: Apartado 9)*

- A14. La NIA 220 (Revisada)<sup>39</sup> proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, incluidos sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría y al evaluar la evidencia de auditoría. La NIA 220 (Revisada) también proporciona posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.
- A15. Los requerimientos y guía de aplicación relevantes de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>40</sup>, de la NIA 540 (Revisada)<sup>41</sup> y de otras NIA tratan el escepticismo profesional e incluyen ejemplos del modo en que la documentación puede ayudar a proporcionar evidencia de la aplicación por el auditor del escepticismo profesional.
- A16. Se requiere que todos los miembros del equipo del encargo apliquen el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. La dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes, y la revisión de su trabajo por el auditor del grupo puede proporcionarle información sobre si el equipo del encargo ha aplicado adecuadamente el escepticismo profesional.
- A17. La aplicación del escepticismo profesional en la auditoría de un grupo puede verse afectada por cuestiones tales como las siguientes:
- Los auditores de componentes en distintas ubicaciones pueden estar sujetos a distintas influencias culturales que pueden afectar a la naturaleza de los sesgos a los que están sujetos.
  - Las estructuras complejas de algunos grupos pueden introducir factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240<sup>42</sup>, una estructura organizativa excesivamente compleja puede ser un factor de riesgo de fraude y, en consecuencia, puede ser necesario más tiempo o una mayor especialización para conocer el propósito empresarial y las actividades de determinadas entidades o unidades de negocio.
  - La naturaleza y extensión de las transacciones intragrupo (por ejemplo, transacciones en las que intervienen múltiples entidades y unidades de negocio dentro del grupo o múltiples partes vinculadas), flujos de tesorería o acuerdos de precios de transferencia pueden dar lugar a más complejidad. En algunos casos, esas cuestiones también pueden dar lugar a factores de riesgo de fraude.
  - Cuando la auditoría del grupo está sujeta a fechas límite ajustadas impuestas por la dirección del grupo, ello puede presionar a los miembros del equipo del encargo para terminar el trabajo asignado. En esas circunstancias, el equipo del encargo puede necesitar más tiempo para cuestionar adecuadamente las afirmaciones de la dirección, aplicar juicios adecuados o revisar adecuadamente el trabajo de auditoría realizado.

---

<sup>39</sup> NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36.

<sup>40</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado A238.

<sup>41</sup> NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11.

<sup>42</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 1.

- A18. La aplicación del escepticismo profesional por el auditor del grupo incluye permanecer atento a la falta de congruencia de la información procedente de los auditores de componentes, de la dirección de los componentes o de la dirección del grupo sobre cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del grupo.

**Definiciones**

*Riesgo de agregación (Ref: Apartado 14(a))*

- A19. El riesgo de agregación existe en todas las auditorías de estados financieros, pero es especialmente importante conocerlo y tratarlo en una auditoría de un grupo porque hay una mayor probabilidad de que los procedimientos de auditoría se apliquen a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que están desagregados entre componentes. Por lo general, el riesgo de agregación aumenta cuando aumenta el número de componentes en los que se aplican procedimientos de auditoría separadamente, bien por auditores de componentes, bien por otros miembros del equipo del encargo.

*Componente (Ref: Apartado 14(b))*

- A20. El auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. En el apartado A7 se explica que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Sin embargo, la responsabilidad del auditor del grupo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo engloba a todas las entidades y unidades de negocio cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo.

*Auditor de un componente (Ref: Apartado 14(c))*

- A21. Las referencias en esta NIA al equipo del encargo incluyen al auditor del grupo y a los auditores de componentes. Los auditores de componentes pueden pertenecer a una firma de la red, a una firma que no pertenece a la red o a la firma de auditoría del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina de la firma de auditoría del auditor del grupo).
- A22. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, o puede aplicar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En esas circunstancias, el auditor del grupo no se considera auditor de un componente.
- A23. El apartado 24 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, incluido si realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. El apartado A58 proporciona orientación para aquellas circunstancias en las que el auditor del componente no puede proporcionar dicha confirmación.

*Dirección del componente (Ref: Apartado 14(d))*

- A24. Dirección del componente se refiere a la dirección que es responsable de la información financiera u otra actividad (por ejemplo, de procesar transacciones en un centro de servicios compartidos) en una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo. Cuando el auditor del grupo considera la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio conjuntamente como un componente o determina que un centro de servicios compartidos es un componente (véanse los apartados A7-A8), se considera dirección del componente a la dirección que es responsable de la información financiera o del procesamiento de transacciones sujetas a los procedimientos de auditoría

que se aplican en relación con ese componente. En algunas circunstancias, es posible que no exista una dirección específica del componente y que la dirección del grupo sea directamente responsable de la información financiera u otras actividades del componente.

*Socio del encargo del grupo (Ref: Apartado 14(j))*

A25. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría de un grupo, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el “socio del encargo del grupo” y el “equipo del encargo”, a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto para los fines de la auditoría del grupo.

La Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores y el artículo 19 del RLAC establecen los criterios en la actuación conjunta de auditores de cuentas.

*Estados financieros del grupo (Ref: Apartados 2, 14(k))*

A26. Es posible que los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo se especifiquen en el marco de información financiera aplicable, lo que, en consecuencia, puede afectar a la determinación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio que se debe incluir en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, algunos marcos requieren que se准备n estados financieros consolidados cuando una entidad (una dominante) controla una o más entidades (por ejemplo, dependientes) a través de una participación mayoritaria o por otros medios. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable incluye por separado requerimientos específicos para la presentación de estados financieros combinados o, en otro caso, lo puede permitir. Algunos ejemplos de circunstancias en las que se puede permitir la presentación de estados financieros combinados incluyen entidades que no tienen una dominante, pero que están bajo el control común, o entidades que están bajo una dirección común.

Véase nota aclaratoria al apartado 14 (k) de esta Norma.

A27. El término “proceso de consolidación” utilizado en esta NIA no tiene como finalidad tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” como se definen o describen en los marcos de información financiera. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar estados financieros de un grupo.

A28. Los detalles del proceso de consolidación pueden variar de un grupo a otro, dependiendo de la estructura del grupo y de su sistema de información, incluido el proceso de información financiera. No obstante, un proceso de consolidación implica consideraciones tales como la eliminación de transacciones y saldos intragrupo y, en su caso, consecuencias de los diferentes períodos de información financiera de las entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros del grupo.

**Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de una auditoría de un grupo (Ref: Apartados 11, 16)**

A29. Puede no ser posible o factible que el socio del encargo del grupo trate en solitario todos los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), en especial, cuando el equipo del encargo

incluye un gran número de auditores de componentes en múltiples ubicaciones. Para la gestión de la calidad en el encargo, la NIA 220 (Revisada)<sup>43</sup> permite que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo. En consecuencia, el socio del encargo del grupo puede asignar procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo y dichos miembros pueden asignar a su vez procedimientos, tareas o actuaciones. En dichas circunstancias, la NIA 220 (Revisada) requiere que el socio del encargo siga asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría.

- A30. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o que son requerimientos o servicios comunes de la red<sup>44</sup>, pueden ayudar al socio del encargo del grupo facilitando la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de componentes y sirviendo de apoyo a la dirección y supervisión por el auditor del grupo de dichos auditores de componentes y a la revisión de su trabajo.
- A31. La NIA 220 (Revisada)<sup>45</sup> explica que una cultura que demuestra un compromiso con la calidad toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo. Al tratar el requerimiento del apartado 16(a), el socio del encargo del grupo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo (incluidos auditores de componentes) y reforzar esta comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo).

#### **Aceptación y continuidad**

*Determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartados 17-18)*

- A32. En la determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del encargo del grupo puede obtener un conocimiento de cuestiones como:
- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa.
  - Las actividades que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos sectorial y regulador, económico y político, en los que desarrollan tales actividades.
  - La utilización de organizaciones de servicios.
  - La utilización de centros de servicios compartidos.
  - El proceso de consolidación.
  - Si el auditor del grupo:
    - tendrá acceso sin restricciones a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente y a la información del componente, incluidos los componentes contabilizados por el método de la participación; y
    - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes cuando corresponda.

---

<sup>43</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 15.

<sup>44</sup> NIGC 1, apartados 48-52.

<sup>45</sup> NIA 220 (Revisada), apartado A28.

- Si se han asignado o puesto a disposición recursos suficientes y adecuados.
- A33. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede obtener el conocimiento de las cuestiones descritas en el apartado A32 de:
- la información proporcionada por la dirección del grupo;
  - la comunicación con la dirección del grupo;
  - la comunicación con los responsables del gobierno del grupo y,
  - en su caso, la comunicación con la dirección del componente o con el auditor predecesor.
- A efectos de lo dispuesto en este apartado, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- A34. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:
- En la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, negocios conjuntos, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
  - En las actividades de los componentes que son significativas para el grupo.
  - En la composición de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo o de directivos clave de los componentes en los que se espera aplicar procedimientos de auditoría.
  - En el conocimiento del auditor del grupo de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
  - En el marco de información financiera aplicable.
- A35. Pueden existir complejidades adicionales para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en un grupo cuando los componentes están ubicados en jurisdicciones distintas de la del auditor del grupo debido a diferencias culturales y de idioma y a diferentes disposiciones legales o reglamentarias. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir la capacidad del auditor de un componente de proporcionar documentación fuera de su jurisdicción o el acceso del auditor del grupo a la documentación de auditoría pertinente del auditor de un componente se puede ver restringido por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. El apartado A180 incluye posibles modos de tratar estas situaciones.
- A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, en lo que respecta a la existencia de posibles restricciones, debe tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.
- A36. Se pueden imponer restricciones después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo que pueden afectar a la capacidad del equipo del encargo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas restricciones pueden incluir las que afectan a:

- el acceso del auditor del grupo a la información de componentes, a la dirección o a los responsables del gobierno de componentes, o a los auditores de componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el auditor del grupo) (véanse los apartados 20 y 21); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de componentes.

En los apartados A45-A46 se explica el posible efecto de dichas restricciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en su caso, en lo que respecta a la existencia de posibles restricciones, debe tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.

*Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría* (Ref: Apartado 19)

A37. La NIA 210<sup>46</sup> requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable. Algunas cuestiones adicionales que pueden incluirse en los términos del encargo de auditoría de un grupo incluyen:

- las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes no deben restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- las comunicaciones importantes entre los auditores de componentes y los responsables del gobierno del componente o la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben realizarse al auditor del grupo;
- las comunicaciones entre las autoridades reguladoras y las entidades o unidades de negocio relativas a la información financiera que pueden ser relevantes para la auditoría del grupo deberían realizarse al auditor del grupo; y
- el auditor del grupo debería estar autorizado para realizar trabajo, o para solicitar a un auditor de un componente que realice trabajo, en el componente.

*Restricciones al acceso a la información o a personas* (Ref: Apartados 20-21)

A38. Las restricciones al acceso a la información o a personas no eliminan el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A39. El acceso a la información o a personas puede estar restringido por muchos motivos, tales como restricciones impuestas por la dirección del componente, disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos, por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. En el apartado A180 se describe el modo en que el auditor puede superar restricciones al acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente.

A40. En determinadas circunstancias, el auditor del grupo puede superar restricciones al acceso a la información o a personas, por ejemplo:

- Si el acceso a la dirección o a los responsables del gobierno de un componente está restringido, el auditor del grupo puede solicitar a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo que faciliten la eliminación de la restricción o que de algún otro

---

<sup>46</sup> NIA 210, apartados 9 y 10(d).

modo soliciten información directamente a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo.

- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede determinar si existen disposiciones (por ejemplo, en los términos de los acuerdos de negocios conjuntos o en los términos de otros acuerdos de inversión) respecto al acceso del grupo a la información financiera de la entidad y solicitar a la dirección del grupo que ejerza esos derechos.
  - Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el grupo tiene representantes en el consejo ejecutivo o son miembros de los responsables del gobierno de la entidad no controlada, el auditor del grupo puede indagar si pueden proporcionar información financiera y otra de la que dispongan en virtud de sus funciones.
- A41. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede obtener información que se utilizará como evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la entidad, por ejemplo:
- Información financiera que se pueda obtener de la dirección del grupo, dado que la dirección del grupo también necesita obtener información financiera de la entidad no controlada con el fin de preparar los estados financieros del grupo.
  - Información públicamente disponible, como estados financieros auditados, documentos de información públicos o precios de cotización de instrumentos de patrimonio de la entidad no controlada.
- Es una cuestión de juicio profesional, especialmente a la vista de los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo y teniendo en cuenta otras fuentes de información que pueden corroborar o contribuir de otro modo a la evidencia de auditoría obtenida, si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada<sup>47</sup>.
- A42. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede considerar si dichas restricciones son incongruentes con las afirmaciones de la dirección del grupo con respecto a lo adecuado de la utilización del método contable de la participación.
- A efectos de lo dispuesto en los apartados A43 a A46 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.
- A43. Cuando el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada por tener restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede:
- Comunicar las restricciones a la firma de auditoría del auditor del grupo para que le ayuden a determinar una forma de proceder adecuada. Por ejemplo, la firma de auditoría del auditor del grupo puede comunicarse con la dirección del grupo sobre las restricciones y alentarla a que se comunique con las autoridades reguladoras. Esto

<sup>47</sup> NIA 330, apartado 7(b).

puede ser útil cuando las restricciones afectan a múltiples auditorías en la jurisdicción o de la misma firma de auditoría, por ejemplo, debido a guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades en una economía importante.

- Estar obligado por disposiciones legales o reglamentarias a comunicarse con las autoridades reguladoras, bursátiles u otras acerca de las restricciones.
- A44. Las restricciones al acceso pueden tener otras implicaciones para la auditoría del grupo. Por ejemplo, si las restricciones son impuestas por la dirección del grupo, es posible que el auditor del grupo tenga que reconsiderar la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las preguntas del auditor del grupo y si las restricciones ponen en duda la integridad de la dirección del grupo.

*Efecto de las restricciones al acceso a información o a personas en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo* (Ref: Apartados 20-21)

- A45. La NIA 705 (Revisada)<sup>48</sup> contiene requerimientos y orientaciones sobre el modo de tratar las situaciones en las que el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El Anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión de auditoría de un grupo con salvedades por la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente contabilizado por el método de la participación.

*Disposiciones legales o reglamentarias que prohíben al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo* (Ref: Apartados 20-21)

- A46. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. (*Frase suprimida*). En estas circunstancias, los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se trata según lo establecido en la NIA 705 (Revisada).

### **Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo**

*La naturaleza continua e iterativa de la planificación y realización de una auditoría de un grupo* (Ref: Apartado 22)

- A47. Como se explica en la NIA 300<sup>49</sup>, la planificación no es una fase diferenciada de una auditoría, sino un proceso continuo e iterativo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. Por ejemplo, debido a hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo o de los procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del grupo puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría del grupo y la planificación resultante de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor del grupo puede también modificar la determinación de los componentes donde se debe realizar trabajo de auditoría, así como la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes.

---

<sup>48</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

<sup>49</sup> NIA 300, apartado A3.

La NIA 300<sup>50</sup> requiere que el auditor actualice y cambie cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

*Establecimiento de la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo* (Ref: Apartado 22)

A48. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede tener un conocimiento preliminar del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo basado en la información obtenida de la dirección del grupo, de los responsables del gobierno del grupo y, en su caso, de la comunicación con la dirección de los componentes o con el auditor predecesor. En una auditoría recurrente, el conocimiento preliminar del auditor del grupo se puede obtener de auditorías de períodos anteriores. Este conocimiento preliminar puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A49. El auditor del grupo también puede utilizar información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo para establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, por ejemplo, en relación con los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo.

A50. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo y las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos en los estados financieros del grupo pueden ayudar al auditor del grupo a desarrollar una determinación preliminar de:

- si el trabajo se debe realizar de modo centralizado, en componentes o una combinación de ambos; y
- la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en relación con la información financiera de componentes (por ejemplo, diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, procedimientos de auditoría posteriores o una combinación de ambos).

*Componentes en los que se realizará trabajo de auditoría* (Ref: Apartado 22(a))

A51. La determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Algunas cuestiones que pueden afectar a esta determinación por el auditor del grupo incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente, por ejemplo:
  - Entidades o unidades de negocio de nueva creación o recientemente adquiridas.

---

<sup>50</sup> NIA 300, apartado 10.

- Entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio.
- Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados en el grupo, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>51</sup>.
- La desagregación entre componentes de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo, teniendo en cuenta la magnitud y naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en esa ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.
- Si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todos los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.
- La naturaleza y extensión de las incorrecciones o de las deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de períodos anteriores.
- La naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera y, en su caso, de qué modo.

*Recursos (Ref: Apartado 22(b))*

A52. Los aspectos que afectan a la determinación por el auditor del grupo de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo y a la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes son una cuestión de juicio profesional y pueden incluir, por ejemplo:

- El conocimiento del grupo, de los componentes dentro del grupo en los que se va a realizar trabajo de auditoría y si el trabajo se realizará de modo centralizado, en los componentes o una combinación de ambos.
- El conocimiento y experiencia del equipo del encargo. Por ejemplo, es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia y un conocimiento más en profundidad que el auditor del grupo de los sectores locales en los que operan componentes, de las disposiciones legales o reglamentarias locales, de las prácticas empresariales, del idioma y de la cultura. Además, puede ser necesaria la participación de expertos del auditor en cuestiones más complejas.
- Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material.
- La cantidad o la ubicación de recursos a destinar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, en qué medida la dispersión de los componentes entre múltiples ubicaciones puede afectar a la necesidad de que participen auditores de componentes en ubicaciones específicas.
- Acuerdos de acceso. Por ejemplo, cuando el acceso del auditor del grupo a un componente en una jurisdicción específica está restringido, es posible que tengan que participar auditores de componentes.

---

<sup>51</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b).

- La naturaleza de las actividades del componente, incluidas la complejidad o la especialización de las operaciones.
  - El sistema de control interno del grupo, incluido el sistema de información establecido, y su grado de centralización. Por ejemplo, es posible que la participación de auditores de componentes sea más probable cuando el sistema de control interno está descentralizado.
  - La experiencia previa con el auditor del componente.
- A53. Los auditores de componentes pueden participar en distintas fases de una auditoría, por ejemplo, los auditores de componentes pueden diseñar o realizar:
- procedimientos de valoración del riesgo y
  - procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- A54. La naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes depende de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría del grupo. A menudo, los auditores de componentes participarán en todas las fases de la auditoría del grupo, pero el auditor del grupo puede decidir que participen solo en una fase determinada. Cuando el auditor del grupo no tiene prevista la participación de auditores de componentes en los procedimientos de valoración del riesgo, aún puede discutir con ellos acerca de si se han producido cambios significativos en el negocio o en el sistema de control interno del componente que podrían afectar a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- A55. La NIA 300<sup>52</sup> requiere que el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participen en la planificación de la auditoría. Cuando participan auditores de componentes, una o varias personas de un auditor de un componente pueden ser miembros clave del equipo del encargo y, por lo tanto, participar en la planificación de la auditoría del grupo. La participación de auditores de componentes en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y perspectiva y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación. El socio del encargo del grupo aplica el juicio profesional en la determinación de los auditores de componentes que han de participar en la planificación de la auditoría. Esto se puede ver afectado por la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación esperada de los auditores de componentes en el diseño y realización de procedimientos de valoración del riesgo o de procedimientos de auditoría posteriores.
- A56. Como se describe en la NIGC 1<sup>53</sup>, puede haber circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables. Es posible que el nivel de los honorarios, incluida su asignación a auditores de componentes, así como en qué medida se corresponden con los recursos requeridos, sea una consideración especial para los encargos de auditoría de grupos. Por ejemplo, en la auditoría de un grupo, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden imponer restricciones en la determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, así como en los recursos necesarios, incluida la participación de auditores de componentes. En tales circunstancias, esas restricciones no

<sup>52</sup> NIA 300, apartado 5.

<sup>53</sup> NIGC 1, apartado A74.

anulan la responsabilidad del socio del encargo del grupo de conseguir la calidad en el encargo ni los requerimientos de que el auditor del grupo consiga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

Participación suficiente y adecuada en el trabajo del auditor de un componente (Ref: Apartados 23-24)

- A57. Para evaluar si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente suficiente y adecuadamente, el auditor del grupo puede obtener conocimiento de si el auditor del componente está sujeto a alguna restricción que limite la comunicación con el auditor del grupo, incluido en lo referente a compartir documentación de auditoría con el auditor del grupo. El auditor del grupo también puede obtener conocimiento de si es posible que la evidencia de auditoría relacionada con componentes situados en una jurisdicción distinta esté en otro idioma y sea necesario traducirla para el uso del auditor del grupo.
- A58. Si el auditor del componente no puede colaborar con él, el auditor del grupo puede:
- Solicitar al auditor del componente su fundamento.
  - Ser capaz de tomar las medidas oportunas para tratar la cuestión, incluido ajustar la naturaleza del trabajo que solicita que se realice. Alternativamente, de conformidad con el apartado 27, el auditor del grupo puede tener que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en un componente sin la participación del auditor del componente.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A59 y A60 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

- A59. Al realizar trabajo en un componente para un encargo de auditoría de un grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética relevantes que son aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia. Dichos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realiza una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros, de su jurisdicción.
- A60. Al informar a los auditores de los componentes de los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo puede considerar si es necesaria información o formación adicional para los auditores de componentes en relación con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo de auditoría del grupo.

Recursos para el encargo (Ref: Apartado 26)

- A61. La NIA 220 (Revisada)<sup>54</sup> requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. Cuando los recursos suficientes o adecuados en relación con el trabajo a realizar por un auditor de un componente no se han puesto a disposición, el socio del encargo del grupo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección

---

<sup>54</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 25.

del grupo o la firma de auditoría del auditor del grupo y puede solicitar a continuación que el auditor del componente o la firma de auditoría del auditor del grupo pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.

#### Competencia y capacidad de los auditores de componentes

- A62. La NIA 220 (Revisada)<sup>55</sup> proporciona orientaciones sobre cuestiones que el socio del encargo puede tener en cuenta cuando determina la competencia y capacidad del equipo del encargo. Esta determinación es especialmente importante en la auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye auditores de componentes. La NIA 220 (Revisada<sup>56</sup>) indica que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas a las que son aplicables al personal en la obtención de conocimiento de si un auditor de un componente de otra firma de auditoría tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría.
- A63. Determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo. Esta determinación influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente por el socio del encargo del grupo, así como en la revisión de su trabajo.
- A64. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para aplicar en el componente los procedimientos de auditoría asignados, el socio del encargo del grupo puede considerar cuestiones como:
- La experiencia previa con el auditor del componente o el conocimiento del mismo.
  - Las habilidades especializadas del auditor del componente (por ejemplo, conocimientos específicos del sector).
  - El grado en el que el auditor del grupo y el auditor del componente están sujetos a un sistema de gestión de la calidad común, por ejemplo, cuando el auditor del grupo y un auditor de un componente:
    - utilizan recursos comunes para realizar el trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría o aplicaciones de TI);
    - comparten políticas o procedimientos comunes que afectan a la realización de los encargos (por ejemplo, la dirección, supervisión y la revisión del trabajo o las consultas);
    - están sujetos a actividades de seguimiento comunes; o
    - tienen otros aspectos en común, incluidos dirigentes comunes o un entorno cultural común.
  - La congruencia o similitud de:
    - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
    - el idioma y la cultura;
    - la formación teórica y práctica;

---

<sup>55</sup> NIA 220 (Revisada), apartado A71.

<sup>56</sup> NIA 220 (Revisada), apartado A24.

- la supervisión profesional, el régimen disciplinario y el control de calidad externo; o
  - las organizaciones y normas profesionales.
- Información obtenida acerca del auditor del componente en interacciones con la dirección del componente, los responsables del gobierno y otro personal clave, como los auditores internos.
- A65. Los procedimientos para determinar la competencia y capacidad de los auditores de los componentes pueden incluir, por ejemplo:
- Una evaluación de la información comunicada por la firma de auditoría del auditor del grupo al auditor del grupo, incluidas:
    - La comunicación continua de la firma de auditoría relacionada con el seguimiento y corrección, en circunstancias en las que el auditor del grupo y el auditor del componente pertenecen a la misma firma de auditoría<sup>57</sup>.
    - Información de la red sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red<sup>58</sup>.
    - Información obtenida de la organización o las organizaciones profesionales a las que pertenece el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.
  - Discutir los riesgos valorados de incorrección material con el auditor del componente.
  - Solicitar al auditor del componente que confirme por escrito su conocimiento de los aspectos a los que hace referencia el apartado 25.
  - Discutir la competencia y capacidad del auditor del componente con compañeros de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo que hayan trabajado directamente con el auditor del componente.
  - Obtener informes publicados de inspección externa.
- A66. La firma de auditoría del socio del encargo del grupo y el auditor del componente pueden ser miembros de la misma red y pueden estar sujetos a requerimientos de la red comunes o utilizar servicios comunes de la red<sup>59</sup>. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar trabajo para sustentar el encargo de auditoría del grupo, es posible que el socio del encargo del grupo pueda contar con esos requerimientos de la red, por ejemplo, los que tratan la formación profesional o la selección de personal, o los que requieren la utilización de metodologías de auditoría y de las correspondientes herramientas de implementación. De conformidad con la NIGC 1<sup>60</sup>, la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar su sistema de gestión de la calidad, y es posible que la firma de auditoría necesite adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red para que sean adecuados para su utilización en su sistema de gestión de la calidad.

---

<sup>57</sup> NIGC 1, apartado 47.

<sup>58</sup> NIGC 1, apartado 51(b).

<sup>59</sup> NIGC 1, apartados A19, A175.

<sup>60</sup> NIGC 1, apartados 48-49.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

- A67. La NIA 220 (Revisada)<sup>61</sup> requiere que el socio del encargo determine que el equipo del encargo y cualquier experto externo del auditor que no forme parte del equipo del encargo reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para llevar a cabo el encargo de auditoría. Si el auditor de un componente utiliza un experto del auditor, es posible que el socio del encargo del grupo tenga que obtener información del auditor del componente. Por ejemplo, el auditor del grupo puede discutir con el auditor del componente la evaluación por este último de la competencia y capacidad del experto del auditor.

Herramientas y técnicas automatizadas

- A68. Al determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo del grupo puede tener en cuenta cuestiones como la experiencia del auditor del componente en la utilización de herramientas y técnicas automatizadas. Por ejemplo, como se describe en la NIA 220 (Revisada)<sup>62</sup>, cuando el auditor del grupo requiere a los auditores de componentes que utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al aplicar procedimientos de auditoría, el auditor del grupo puede comunicar a los auditores de componentes que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del auditor del grupo.

Aplicación del conocimiento del auditor del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 27)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A69 y A70 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 27 (a) de esta Norma.

- A69. La NIA 220 (Revisada)<sup>63</sup> requiere que el socio del encargo asuma la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos. Esto incluye las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que tratan circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar también incumplimientos de los requerimientos de independencia por un auditor de un componente y las medidas que puede tomar el auditor del grupo en esas circunstancias de conformidad con los requerimientos de ética aplicables. Además, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia<sup>64</sup>.
- A70. Si se ha producido, por parte del auditor de un componente, un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia, y el incumplimiento no ha sido tratado satisfactoriamente de

<sup>61</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 26.

<sup>62</sup> NIA 220 (Revisada), apartado A65.

<sup>63</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 17.

<sup>64</sup> NIA 260 (Revisada), apartado A31.

conformidad con lo dispuesto en los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo no puede utilizar el trabajo de dicho auditor del componente.

- A71. Las reservas serias son aquellas reservas que según el juicio profesional del auditor del grupo no pueden ser superadas. El socio del encargo del grupo puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante una mayor participación del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente o la aplicación directa de procedimientos de auditoría posteriores en relación con la información financiera del componente.

Realización del encargo (Ref: Apartado 28)

- A72. La NIA 220 (Revisada)<sup>65</sup> requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y responde a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría. En el caso de una auditoría de un grupo, el enfoque de la dirección, supervisión y revisión incluirá, por lo general, una combinación del tratamiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo y de las respuestas específicas para encargos de auditoría de grupos.
- A73. En el caso de una auditoría de un grupo, en especial cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de componentes que pueden estar localizados en múltiples ubicaciones, el socio del encargo del grupo puede asignar el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo del grupo para ayudar al socio del encargo del grupo a cumplir su responsabilidad en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (véase también el apartado 11).
- A74. Si los auditores de componentes pertenecen a una firma de auditoría distinta a la que pertenece el auditor del grupo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden ser diferentes, o puede ser necesario tomar otras medidas, respectivamente, en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de esos miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo. En concreto, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o el socio del encargo del grupo tome medidas distintas de las que se aplican a los miembros del equipo del encargo que pertenecen a la firma de auditoría o a la red (por ejemplo, en relación con la forma, contenido y momento de realización de las comunicaciones con los auditores de componentes, incluida la utilización de las instrucciones del auditor del grupo a los auditores de componentes). La NIA 220 (Revisada) proporciona ejemplos de medidas que es posible que se tengan que tomar en esas circunstancias<sup>66</sup>.
- A75. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo se pueden adaptar en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo y, por ejemplo:

---

<sup>65</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 30.

<sup>66</sup> NIA 220 (Revisada), apartados A24-A25.

- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, si el auditor del grupo ha identificado un componente en el que existe un riesgo significativo, una mayor extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente y una revisión más detallada de la documentación de auditoría del auditor del componente pueden ser adecuadas.
- La competencia y capacidad de los auditores de componentes que realizan el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si el auditor del grupo no tiene experiencia previa de trabajar con un auditor de un componente, el auditor del grupo puede comunicar instrucciones más detalladas, aumentar la frecuencia de las discusiones y de otras interacciones con el auditor del componente, o asignar personas con más experiencia para supervisar al auditor del componente a medida que se ejecuta el trabajo.
- La ubicación de los miembros del equipo del encargo, incluido su grado de dispersión geográfica en múltiples ubicaciones, incluido cuando se utilizan centros de prestación de servicios.
- El acceso a la documentación de auditoría de un auditor de un componente. Por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíben transferir la documentación de auditoría de un auditor de un componente fuera de su jurisdicción, es posible que el auditor del grupo pueda revisar dicha documentación en la ubicación del auditor del componente o de modo remoto mediante el uso de tecnología, cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias (véanse también los apartados A179-A180).

A76. Existen distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, por ejemplo:

- Comunicaciones con los auditores de componentes durante todo el transcurso de la auditoría del grupo, incluidas las comunicaciones requeridas por esta NIA.
- Reuniones o llamadas a los auditores de componentes para discutir riesgos identificados y valorados, problemas, hallazgos y conclusiones.
- Revisiones de la documentación de auditoría del auditor del componente en persona o de manera remota cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias.
- Participación en la reunión de cierre o en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.

A77. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)<sup>67</sup>, se requiere que el socio del encargo del grupo revise documentación de auditoría en momentos adecuados durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relevante para la auditoría del grupo, en relación con:

- cuestiones significativas;
- juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y
- otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.

---

<sup>67</sup> NIA 220 (Revisada), apartados 31, A92-A93.

La revisión de dicha documentación de auditoría por el socio del encargo del grupo a menudo tiene lugar en el transcurso de la auditoría del grupo, incluida la revisión de documentación de auditoría relevante del auditor del componente (véase también el apartado A148).

Comunicaciones con los auditores de componentes (Ref: Apartado 29)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A78 a A87 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 29 de esta Norma.

- A78. Una comunicación clara y oportuna entre el auditor del grupo y los auditores de componentes sobre sus responsabilidades respectivas, junto con una dirección clara de los auditores de los componentes sobre la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar y sobre las cuestiones que se espera que se comuniquen al auditor del grupo ayudan a establecer la base de una comunicación recíproca eficaz. Una comunicación recíproca eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes también ayuda a establecer expectativas para los auditores de componentes y facilita su dirección y supervisión por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo. Esta comunicación también proporciona una oportunidad al socio del encargo del grupo de reforzar la necesidad de que los auditores de componentes apliquen su escepticismo profesional en el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo.
- A79. Otros factores que también pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz incluyen:
- Claridad de las instrucciones al auditor del componente, en especial cuando pertenece a una firma de auditoría distinta y puede no estar familiarizado con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo.
  - Un entendimiento mutuo de que el auditor de un componente puede discutir el trabajo de auditoría que se le solicita que realice, sobre la base del conocimiento del auditor del componente y a su conocimiento del componente.
  - El entendimiento mutuo de cuestiones relevantes y las medidas que se espera que se deriven del proceso de comunicación.
  - La forma de las comunicaciones. Por ejemplo, puede ser más adecuado discutir las cuestiones que requieren una atención oportuna en una reunión que a través de un intercambio de correos electrónicos.
  - El entendimiento mutuo de la persona o las personas del auditor del grupo y de los auditores de los componentes que son responsables de gestionar las comunicaciones relativas a determinadas cuestiones.
  - El proceso para la adopción por el auditor de un componente de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor del grupo, y para informar posteriormente al respecto.
- A80. Las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes dependen de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza y extensión de la participación de los auditores de componentes y la medida en la que el auditor del grupo y los auditores de componentes están sujetos a sistemas de gestión de la calidad comunes o requerimientos o servicios comunes de la red.

#### Forma de las comunicaciones

- A81. La forma de las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes puede variar dependiendo de factores tales como la naturaleza del trabajo que se les ha solicitado que realicen y el grado en el cual la capacidad de comunicación está integrada en las herramientas de auditoría utilizadas para la auditoría del grupo.
- A82. La forma de las comunicaciones también puede verse afectada por factores tales como:
- La significatividad, complejidad o urgencia de la cuestión.
  - Si la cuestión ha sido comunicada a la dirección del grupo y a los responsables del gobierno del grupo o se espera que lo sea.
- A83. La comunicación entre el auditor del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Sin embargo, las comunicaciones verbales del auditor del grupo con los auditores de componentes pueden ser complementadas por la comunicación escrita, tal como un conjunto de instrucciones relativas al trabajo a realizar, cuando el auditor del grupo quiere enfatizar ciertas cuestiones o promover un entendimiento mutuo sobre estas. Además, el auditor del grupo puede reunirse con el auditor del componente para discutir sobre cuestiones significativas o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.
- A84. El apartado 45 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que le comunique cuestiones relevantes para la conclusión del auditor con respecto a la auditoría del grupo. Como se explica en el apartado A146, la forma y contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice.
- A85. Independientemente de la forma de comunicación, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

#### Momento de realización de las comunicaciones

- A86. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones variará con las circunstancias del encargo. Las circunstancias relevantes pueden incluir la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar por el auditor del componente y las medidas que se espera que este tome. Por ejemplo, las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

#### Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartados 25, 29)

- A87. En la aplicación de la NIA 250 (Revisada)<sup>68</sup>, puede llegar a conocimiento del socio del encargo del grupo información con respecto al incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias. En estas circunstancias, es posible que el socio del encargo del grupo esté obligado por requerimientos de ética aplicables o disposiciones legales o reglamentarias, a comunicar la cuestión al auditor del componente<sup>69</sup>. Es posible que la obligación del socio del encargo del grupo de comunicar el incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento se extienda a los auditores de los estados financieros de entidades o unidades de negocio que están sujetas a

---

<sup>68</sup> NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

<sup>69</sup> *(Nota al pie suprimida)*.

auditoría por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo, pero en las que no se realiza trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo.

Véase nota aclaratoria al apartado 25 de esta Norma.

**Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo (Ref: Apartado 30)**

- A88. La NIA 315 (Revisada 2019)<sup>70</sup> contiene requerimientos y orientaciones en relación con la responsabilidad del auditor de obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. En el Anexo 2 de esta NIA se proporcionan ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de un conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y se desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019) se debe aplicar en la auditoría de los estados financieros de un grupo.
- A89. El conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo se puede obtener mediante comunicaciones con:
- la dirección del grupo, la dirección de los componentes u otras personas adecuadas de la entidad, incluidas personas dentro de la función de auditoría interna (si existe esa función) y de personas que tienen conocimiento del sistema de control interno del grupo, de sus políticas y prácticas contables, y del proceso de consolidación;
  - auditores de componentes; o
  - auditores que realicen una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros.
- A90. La obtención de un conocimiento del grupo, la identificación de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente y del riesgo de control se pueden realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y se puede expresar de diferentes formas. En consecuencia, cuando los auditores de componentes participan en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, es posible que el auditor del grupo tenga que comunicarse con los auditores de componentes acerca de su enfoque preferido o proporcionar instrucciones.

*Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 30)*

- A91. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>71</sup>, se requiere que el socio del encargo del grupo y otros miembros clave del equipo del encargo discutan la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros del grupo a incorrección material. La determinación por el socio del encargo del grupo de los miembros del equipo del encargo que se deben incluir en la discusión, y de los temas a discutir, se ve afectada por cuestiones tales como las expectativas iniciales en relación con los riesgos de incorrección material y la expectativa preliminar de si deben participar auditores de componentes.
- A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

<sup>70</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27, A50–A183.

<sup>71</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17.

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluido qué actividades de los componentes están centralizadas.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo y sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error. La NIA 240<sup>72</sup> requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.
- Identificar las políticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta.
- Considerar los factores internos y externos conocidos que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de un fraude.
- Identificar los riesgos de incorrección material en relación con los componentes en los que pueden existir impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes para los estados financieros del grupo y, de no ser así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Compartir información acerca de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de un componente que puedan ser aplicables en términos más generales a algunos o a todos los restantes componentes.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.
- Discutir los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo, la dirección de un componente o el equipo del encargo, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.
- Discutir las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo o por la dirección de un componente, y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el equipo del encargo.

---

<sup>72</sup> NIA 240, apartado 16.

*El grupo y su entorno* (Ref: Apartado 30 (a))

- A93. Un conocimiento de la estructura organizativa y del modelo de negocio del grupo puede permitir al auditor comprender cuestiones como:
- La complejidad de la estructura del grupo. Un grupo puede ser más complejo que una entidad única porque un grupo puede tener varias dependientes, divisiones u otras unidades de negocio, incluidas múltiples ubicaciones. Así mismo, la estructura legal de un grupo puede ser distinta de la estructura operativa, por ejemplo, a efectos fiscales. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales, tales como si el fondo de comercio, los negocios conjuntos o las entidades con cometido especial están adecuadamente contabilizados y si se ha revelado información adecuada al respecto.
  - Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo. Un grupo con múltiples ubicaciones geográficas puede originar una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, diferentes ubicaciones geográficas pueden implicar diferentes idiomas, culturas y prácticas empresariales.
  - La estructura y la complejidad del entorno de TI del grupo. Un entorno de TI complejo a menudo introduce factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno de TI complejo debido a múltiples sistemas de TI que no están integrados debido a adquisiciones o fusiones recientes. En consecuencia, puede ser especialmente importante obtener un conocimiento de la complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluidas la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de TI. Un grupo puede utilizar uno o varios proveedores de servicios externos para algunos aspectos de su entorno de TI.
  - Los factores normativos relevantes, incluido el entorno normativo. Diferentes disposiciones legales o reglamentarias pueden introducir factores que dan lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Es posible que el grupo tenga operaciones sujetas a disposiciones legales o reglamentarias con un elevado grado de complejidad en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de disposiciones legales o reglamentarias.
  - La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Conocer la propiedad y las relaciones entre los propietarios puede ser más complejo en un grupo que opera en múltiples jurisdicciones y cuando se producen cambios en la propiedad mediante constituciones, adquisiciones, enajenaciones o negocios conjuntos. Estos factores pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales.
- A94. La obtención de conocimiento sobre el grado de similitud entre las operaciones o actividades del grupo puede facilitar la identificación de riesgos de incorrección material similares en los componentes y el diseño de una respuesta adecuada.
- A95. Los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio son a menudo cuantificados y revisados por la dirección del grupo. Las indagaciones ante la dirección del grupo pueden poner de manifiesto que esta confía en determinados indicadores clave para evaluar el resultado financiero de las entidades o de las unidades de negocio del grupo y para tomar medidas. El conocimiento de estas mediciones del resultado puede ayudar a identificar:

- Áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales (por ejemplo, debido a presiones sobre la dirección de los componentes para alcanzar determinadas mediciones del resultado).
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo.

*El sistema de control interno del grupo*

La naturaleza y extensión de los controles en común (Ref: Apartado 30(c)(i))

- A96. La dirección del grupo puede diseñar controles que tienen la finalidad de operar del mismo modo en múltiples entidades o unidades de negocio (es decir, controles comunes). Por ejemplo, la dirección del grupo puede diseñar controles comunes para la gestión de inventarios, que funcionan utilizando el mismo sistema de TI y que se implementan en todas las entidades o las unidades de negocio del grupo. Pueden existir controles comunes en cada componente del sistema de control interno del grupo, y se pueden implementar a distintos niveles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo). Los controles comunes pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos<sup>73</sup>.
- A97. El conocimiento de los componentes del sistema control interno del grupo incluye el conocimiento de los controles en común dentro de esos componentes en el grupo. En el conocimiento del grado de uniformidad de un control en todo el grupo, las consideraciones que pueden ser relevantes incluyen si:
- el control se diseña de modo centralizado y se requiere que se implemente tal como se diseñó (es decir, sin modificaciones) en algunos o en todos los componentes;
  - el control se implementa y, en su caso, se realiza su seguimiento por personas con responsabilidades y capacidad similares en todos los componentes en los que se implementa el control;
  - si un control utiliza información de las aplicaciones de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que generan la información son los mismos en los componentes o ubicaciones; o
  - si el control está automatizado, se configura del mismo modo en cada aplicación de TI en los componentes.
- A98. A menudo se requerirá la aplicación de juicio para determinar si un control es un control común. Por ejemplo, es posible que la dirección del grupo requiera que todas las entidades y unidades de negocio realicen una evaluación mensual de la antigüedad de las cuentas a cobrar de clientes, la cual es generada por una aplicación de TI específica. Cuando los informes de antigüedad se generan utilizando distintas aplicaciones de TI o la implementación de la aplicación de TI es diferente en las distintas entidades o unidades de negocio, puede resultar necesario determinar si el control se puede calificar como control común. Esto se debe a que pueden existir diferencias en el diseño del control debidas a la existencia de diferentes aplicaciones de TI (por ejemplo, si la aplicación de TI está configurada del mismo modo en los componentes y si existen controles generales de TI eficaces en las distintas aplicaciones de TI).

---

<sup>73</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado A5.

A99. La consideración del nivel al que se realizan los controles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo) y el grado de centralización y de uniformidad pueden ser importantes para comprender el modo en que se procesa y controla la información. En determinadas circunstancias, los controles se pueden realizar de modo centralizado (por ejemplo, en una única entidad o unidad de negocio) pero pueden tener un efecto generalizado en otras entidades o unidades de negocio (por ejemplo, un centro de servicios compartidos que procesa transacciones en nombre de otras entidades o unidades de negocio dentro del grupo). El procesamiento de transacciones y de los correspondientes controles en un centro de servicios compartido puede funcionar del mismo modo para las transacciones procesadas por dicho centro de servicios compartidos independientemente de la entidad o unidad de negocio (por ejemplo, los procesos, riesgos y controles pueden ser los mismos independientemente del origen de la transacción). En dichos casos, puede resultar adecuado identificar los controles, evaluar su diseño y determinar la implementación de los controles y, en su caso, probar la eficacia operativa, como una única población.

Actividades centralizadas (Ref: Apartado 30(c)(i)-(ii))

A100. Es posible que la dirección del grupo centralice algunas de sus actividades, por ejemplo, las funciones de información financiera o de contabilidad para un determinado grupo de transacciones comunes u otra información financiera se pueden realizar de un modo congruente y centralizado para múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cuando el inicio, autorización, registro, procesamiento o información sobre transacciones de ingresos se realicen en un centro de servicios compartidos).

A101. La obtención de conocimiento del modo en que las actividades centralizadas encajan en la estructura global del grupo, y de la naturaleza de las actividades realizadas, puede ayudar a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material y a dar una respuesta adecuada a dichos riesgos. Por ejemplo, los controles en un centro de servicios compartidos pueden funcionar de modo independiente de otros controles o pueden depender de controles en una entidad o unidad de negocio de la que se deriva la información financiera (por ejemplo, es posible que las transacciones de ventas se inicien y autoricen en la entidad o unidad de negocio, pero el procesamiento se puede producir en el centro de servicios compartidos).

A102. El auditor del grupo puede requerir la participación de auditores de componentes para probar la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas. En estas circunstancias, una colaboración eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes es importante ya que la evidencia de auditoría obtenida mediante la comprobación de la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas sustenta la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos que se aplicarán en el grupo.

Comunicaciones acerca de cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo (Ref: Apartado 30(c)(iv))

A103. Las entidades del grupo o las unidades de negocio pueden utilizar un marco de información financiera por motivos legales, reglamentarios u otros, que difiere del marco de información financiera utilizado para los estados financieros del grupo. En dichas circunstancias, un conocimiento de los procesos de la dirección del grupo relativos a la información financiera para alinear las políticas contables y, cuando sea aplicable, los cierres de periodo de la información financiera que difieran de los del grupo, permite al

auditor del grupo entender el modo en que se realizan los ajustes, conciliaciones y reclasificaciones, y si la dirección del grupo los realiza centralizadamente o los hace la entidad o la unidad de negocio.

Instrucciones de la dirección del grupo a las entidades o a las unidades de negocio

A104. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>74</sup>, se requiere que el auditor del grupo tenga conocimiento del modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo. Con el fin de alcanzar la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo puede emitir instrucciones (por ejemplo, comunicar las políticas de información financiera) a las entidades o a las unidades de negocio que incluyan detalles sobre los procesos de información financiera o que pueden tener políticas que son comunes en el grupo. Obtener un conocimiento de las instrucciones de la dirección del grupo puede afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, unas instrucciones inadecuadas pueden incrementar la probabilidad de incorrecciones debido al riesgo de que las transacciones sean incorrectamente registradas o procesadas, o de que las políticas contables se apliquen incorrectamente.

A105. El conocimiento del auditor del grupo con respecto a las instrucciones o políticas puede incluir lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
  - describen adecuadamente las características del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables a aplicar;
  - tratan la información necesaria para preparar información a revelar que sea suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información por segmentos;
  - tratan la información necesaria para realizar los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; e
  - incluyen una previsión temporal de presentación de la información.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartados 31-32)*

A efectos de lo dispuesto en los apartados A106 y A107 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 31 y 32 de esta Norma.

A106. En el transcurso de la auditoría del grupo, el auditor del grupo puede comunicar las cuestiones mencionadas en el apartado 31 a otros auditores de componentes, si dichas cuestiones son relevantes para su trabajo. El apartado A144 incluye ejemplos de otras cuestiones que puede resultar necesario comunicar oportunamente en el transcurso del trabajo del auditor del componente.

A107. La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados

<sup>74</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25(b).

financieros que las transacciones con partes no vinculadas<sup>75</sup>. En una auditoría de un grupo, puede existir un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidas las debidas a fraude, relacionadas con partes vinculadas cuando:

- la estructura del grupo es compleja;
- los sistemas de información del grupo no están integrados y, en consecuencia, son menos eficaces para la identificación y registro de relaciones y transacciones con partes vinculadas; y
- existen numerosas y frecuentes transacciones con partes vinculadas entre entidades y unidades de negocio.

En consecuencia, cuando se dan estas circunstancias, es especialmente importante planificar y realizar la auditoría con escepticismo profesional, como lo requiere la NIA 200<sup>76</sup>.

#### **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 33)**

A108. El proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo es iterativo y dinámico, y puede ser difícil, en especial, cuando las actividades de los componentes son complejas o especializadas o cuando hay numerosos componentes en múltiples ubicaciones. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>77</sup>, el auditor desarrolla expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material y una identificación inicial de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo sobre la base de su conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo.

A109. Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material tienen en cuenta el conocimiento por el auditor del grupo, incluidas sus entidades o unidades de negocio, y los entornos y sectores en los que operan. Sobre la base de las expectativas iniciales, es posible que el auditor del grupo solicite, y a menudo lo hará, la participación de auditores de componentes en los procesos de valoración del riesgo, ya que pueden tener conocimiento directo y experiencia con las entidades o las unidades de negocio que pueden ser útiles para la obtención de conocimiento de las actividades y de los riesgos relacionados, así como acerca de dónde se pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en relación con esas entidades o unidades de negocio.

A110. En el caso de riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, se requiere que el auditor del grupo asuma la responsabilidad de la valoración del riesgo inherente. Dicha valoración implica valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, lo cual tiene en cuenta el modo y grado en el que<sup>78</sup>:

- los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección.
- los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

---

<sup>75</sup> NIA 550, apartado 2.

<sup>76</sup> NIA 200, apartado 15.

<sup>77</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado A126.

<sup>78</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

A111. Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo realizados, es posible que el auditor del grupo determine que el riesgo valorado de incorrección material solo se origina en relación con la información financiera de determinados componentes. Por ejemplo, puede ocurrir que el riesgo de incorrección material en relación con una reclamación judicial exista solo en el caso de entidades o unidades de negocio que operan en una determinada jurisdicción o en el caso de entidades o unidades de negocio que tienen operaciones o actividades similares.

A112. El Anexo 3 contiene ejemplos de hechos y condiciones que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, incluido con relación al proceso de consolidación.

*Fraude*

A113. En la aplicación de la NIA 240<sup>79</sup>, se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, así como diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones debida a fraude. La información utilizada para la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo del riesgo de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso de la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los cuales sea mayor el riesgo de fraude.
- Si hay determinados componentes con una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material debida a fraude.
- Si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo realizan el seguimiento de los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, cuando se considere adecuado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartado 34)*

A efectos de lo dispuesto en los apartados A114 y A115 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 34 de esta Norma.

<sup>79</sup> NIA 240, apartados 26, 31.

A114. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, sigue siendo responsable de tener un conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo de conformidad con el apartado 33.

A115. Cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo no proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>80</sup> requiere que el auditor del grupo aplique procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener la evidencia de auditoría que le proporcione dicha base adecuada.

#### **Importancia relativa**

*Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes* (Ref: Apartado 35(a))

A116. El apartado 35(a) requiere que el auditor del grupo determine la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para cada uno de los componentes en los que se apliquen procedimientos de auditoría a información financiera desagregada. La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes puede ser diferente para cada componente. Además, no es necesario que la importancia relativa fijada para la ejecución del trabajo en un componente individual sea una fracción aritmética de la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los distintos componentes puede superar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

A117. Esta NIA no requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se determine para cada tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar en los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría. Sin embargo, si, en las circunstancias específicas del grupo, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar en relación con los cuales, la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto cabría razonablemente esperar que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la NIA 320<sup>81</sup> requiere que se determine un nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En esas circunstancias, es posible que el auditor del grupo deba considerar si puede ser adecuada una importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente inferior al importe comunicado al auditor del componente para esos determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar<sup>82</sup>.

A118. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor del grupo puede tener en cuenta para fijar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes incluyen lo siguiente:

---

<sup>80</sup> NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35.

<sup>81</sup> NIA 320, apartados 10 y A11-A12.

<sup>82</sup> NIA 320, apartado A13.

- El nivel de desagregación de la información financiera entre componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el nivel de desagregación entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación). La significatividad relativa del componente para el grupo puede afectar al nivel de desagregación (por ejemplo, si un único componente representa una parte importante del grupo, es probable que exista menos desagregación entre componentes).
- Las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente, por ejemplo:
  - Si existen riesgos que son únicos para la información financiera del componente (por ejemplo, cuestiones contables sectoriales específicas, transacciones inusuales o complejas).
  - La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías anteriores.

A119. Para hacer frente al riesgo de agregación, el apartado 35(a) requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes sea menor que la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. Como se explica en el apartado A118, a medida que aumenta el nivel de desagregación de la información financiera entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación. En algunas circunstancias, sin embargo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se puede fijar en un importe más próximo a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo porque existe menos riesgo de agregación, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo. Al determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para una participación que no le otorga el control en una entidad, contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede tener en cuenta el porcentaje de participación del grupo y su parte de las ganancias y pérdidas de la entidad en la que participa.

A120. En algunos casos, el auditor del grupo o un auditor de un componente pueden aplicar procedimientos de auditoría posteriores en relación con tipos significativos de transacciones o con un saldo contable significativo como si se tratara de una población aislada (es decir, no desagregada entre componentes). En dichos casos, la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo se puede utilizar a efectos de aplicar esos procedimientos.

*Umbral de “claramente insignificante” (Ref: Apartado 35(b))*

A121. El umbral para comunicar incorrecciones al auditor del grupo se fija en un importe igual o inferior al importe considerado claramente insignificante para los estados financieros del grupo. De conformidad con la NIA 450<sup>83</sup>, este umbral es el importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones porque el auditor del grupo espera que su acumulación claramente no tendría un efecto material sobre los estados financieros del grupo.

---

<sup>83</sup> NIA 450, apartado A3.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes.*

Comunicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes (Ref: Apartado 36)

A122. En algunos casos, puede ser adecuado que el auditor del grupo involucre al auditor del componente en la determinación de la adecuada importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, a la vista del conocimiento que tiene del componente y de las potenciales fuentes de incorrección en la información financiera de este. A este respecto, es posible que el auditor del grupo necesite considerar comunicar al auditor del componente la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo para sustentar su colaboración en la determinación de si la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, en relación con la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo, es adecuada en las circunstancias.

A123. La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fundamenta, por lo menos en parte, en las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente. En consecuencia, es importante una comunicación continua entre el auditor del componente y el auditor del grupo, especialmente, si el número y la magnitud de las incorrecciones identificadas por el auditor del componente es mayor de lo esperado.

**Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material** (Ref: Apartado 37)

*Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores*

Aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores

A124. Los procedimientos de auditoría posteriores se pueden diseñar y aplicar centralizadamente si la evidencia de auditoría que se obtenga de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos responderán, de forma agregada, a los riesgos valorados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de los ingresos de todo el grupo se llevan de modo centralizado (por ejemplo, en un centro de servicios compartidos). Los factores que pueden ser relevantes para la determinación por el auditor del grupo de si aplicar procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada incluyen, por ejemplo:

- El grado de centralización de actividades relevantes para la información financiera.
- La naturaleza y extensión de los controles en común.
- La similitud de las actividades y líneas de negocio del grupo.

A125. Es posible que el auditor del grupo determine que la información financiera de varios componentes puede ser considerada como una única población a efectos de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, cuando se considera que las transacciones son homogéneas porque comparten las mismas características, los correspondientes riesgos de incorrección material son los mismos y los controles están diseñados y operan de manera congruente.

A126. Cuando se aplican procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada, aún pueden participar auditores de componentes. Por ejemplo, cuando el grupo tiene múltiples centros de servicios compartidos, el auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos centros de servicios compartidos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en los componentes

A127. En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo relacionados con la información financiera de un componente se pueden aplicar más eficazmente en el componente. Esto puede ocurrir cuando el grupo tiene:

- diferentes vías de ingreso;
- múltiples líneas de negocio;
- operaciones en múltiples ubicaciones o
- sistemas de control interno descentralizados.

Número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo

A128. Un grupo puede contener un número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo. Circunstancias como estas, en las que los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos en los estados financieros del grupo están desagregados entre un elevado número de componentes, pueden suponer dificultades adicionales para el auditor del grupo en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

A129. En algunos casos, es posible que se pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (por ejemplo, si son homogéneos, están sujetos a controles comunes y se puede tener acceso a información adecuada). De conformidad con la NIA 520<sup>84</sup>, los procedimientos de auditoría posteriores pueden incluir también procedimientos analíticos sustantivos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes se puede agregar a niveles adecuados con el fin de desarrollar expectativas y determinar el importe de cualquier diferencia entre los importes registrados y los importes esperados en la aplicación de los procedimientos analíticos sustantivos. La utilización de herramientas y técnicas automatizadas puede ser de ayuda en estas circunstancias.

A130. En otros casos, puede resultar necesario aplicar procedimientos de auditoría posteriores en determinados componentes para hacer frente a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Determinar los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar en los componentes seleccionados, son cuestiones de juicio profesional. En estas circunstancias, introducir un elemento de imprevisibilidad en los componentes seleccionados para realizar pruebas también puede ser útil en relación con los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidos a fraude (véase también el apartado A136).

*La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores*

A131. En respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor del grupo puede determinar que el siguiente alcance del trabajo es adecuado en un componente (con la participación de auditores de componentes si es aplicable):

---

<sup>84</sup> NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente;
- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; o
- aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos.

A132. Aunque el auditor del grupo asume la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, los auditores de componentes pueden participar, y a menudo lo hacen, en todas las fases de la auditoría del grupo, incluido en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente

A133. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente es un enfoque adecuado, incluido cuando:

- Se necesita obtener evidencia de auditoría sobre toda o una parte significativa de la información financiera del componente para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- Existe un riesgo generalizado de incorrección material en los estados financieros del grupo debido a la existencia de hechos o condiciones en el componente que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor del grupo de la valoración por la dirección del grupo de la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

A134. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar de la información financiera de un componente es un enfoque adecuado para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, un componente puede tener operaciones limitadas pero poseer una parte importante de los terrenos y construcciones del grupo o tiene saldos fiscales significativos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos

A135. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos en relación con la información financiera de un componente es un enfoque adecuado, como cuando se necesita obtener evidencia de auditoría solo para una o más afirmaciones relevantes. Por ejemplo, el auditor del grupo puede comprobar de manera centralizada el tipo de transacción, saldo contable o información a revelar y puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría posteriores específicos en el componente (por ejemplo, procedimientos de auditoría posteriores relacionados con la valoración de demandas o litigios en la jurisdicción del componente o sobre la existencia de un activo).

*Elemento de imprevisibilidad*

A136. Introducir un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, en las entidades o unidades de negocio en las que se aplican procedimientos y en la extensión de la participación del auditor del grupo en el trabajo, puede incrementar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera del componente que puede dar lugar a una incorrección material significativa en los estados financieros del grupo debida a fraude<sup>85</sup>.

*Eficacia operativa de los controles.*

A137. El auditor del grupo puede confiar en la eficacia operativa de los controles que operan en todo el grupo para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a realizar en el grupo o en los componentes. La NIA 330<sup>86</sup> requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de esos controles. Los auditores de componentes pueden participar en el diseño y aplicación de dichas pruebas de controles.

A138. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, la NIA 330<sup>87</sup> requiere que el auditor realice indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales. Si se detectan más desviaciones que las esperadas como resultado de comprobar la eficacia operativa de los controles, es posible que el auditor del grupo deba revisar el plan de auditoría del grupo. Las posibles revisiones del plan de auditoría del grupo pueden incluir:

- Solicitar que se apliquen procedimientos sustantivos adicionales en determinados componentes.
- Identificar y comprobar la eficacia operativa de otros controles relevantes que están diseñados e implementados de un modo eficaz.
- Incrementar el número de componentes seleccionados para procedimientos de auditoría posteriores.

A139. Cuando la eficacia operativa de los controles se comprueba centralizadamente (por ejemplo, controles en un centro de servicios compartidos o pruebas de controles comunes), es posible que el auditor del grupo deba comunicar información sobre el trabajo realizado a los auditores de los componentes. Por ejemplo, cuando se solicita a un auditor de un componente que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con toda la información financiera del componente, o que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, el auditor del componente puede discutir con el auditor del grupo acerca de las pruebas de controles aplicadas centralizadamente para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos.

---

<sup>85</sup> NIA 240, apartado 30(c).

<sup>86</sup> NIA 330, apartado 8.

<sup>87</sup> NIA 330, apartado 17.

*Proceso de consolidación*

Procedimientos de consolidación (Ref: Apartado 38)

A140. Los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, pueden incluir:

- determinar que los asientos necesarios en el diario se reflejan en la consolidación y
- evaluar la eficacia operativa de los controles sobre el proceso de consolidación y responder adecuadamente si se determina que alguno de los controles no es eficaz.

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 38(b))

A141. El proceso de consolidación puede requerir ajustes y reclasificaciones de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no pasan por las aplicaciones de TI habituales, y pueden no estar sujetos a los mismos controles a los que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el auditor del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y transacciones subyacentes;
- determinar si las entidades o unidades de negocio cuya información financiera se ha incluido en los estados financieros del grupo se han incluido adecuadamente;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- evaluar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo, de los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

*Consideraciones cuando participan auditores de componentes* (Ref: Apartados 42-43)

A142. Cuando el auditor del grupo solicita la participación de auditores de componentes para el diseño o aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del componente puede determinar que es adecuada la utilización del trabajo de un experto del auditor y comunicarlo al auditor del grupo. En estas circunstancias, en la determinación de si es adecuado el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores por el auditor del componente, el auditor del grupo puede, por ejemplo, discutir con el auditor del componente:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor.
- La evaluación por el auditor del componente de la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo.

A143. El nivel adecuado de participación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y de la estructura del grupo y de otros factores, tales como la experiencia previa con el auditor del grupo con los auditores de componentes que realizan procedimientos en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo (por ejemplo, si la información financiera de la entidad o unidad de negocio no se ha preparado de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo).

**Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo**

*Comunicación acerca de las cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo* (Ref: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se deben comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, determinadas cuestiones se pueden comunicar en el transcurso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones mencionadas en los apartados 32 y 50, dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

- información sobre incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los incumplimientos identificados de las disposiciones sobre independencia;
- información sobre incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias;
- riesgos significativos de incorrección material surgidos recientemente, incluidos riesgos de fraude;
- fraudes identificados o existencia de indicios de fraude o de actos ilegales en los que la dirección o empleados del componente están implicados y que podrían tener un efecto material sobre los estados financieros del grupo; o
- transacciones significativas e inusuales.

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

*Comunicación de incorrecciones en la información financiera de los componentes* (Ref: Apartado 45(e))

A145. El conocimiento de incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros de los componentes puede alertar al auditor del grupo de posibles deficiencias generalizadas de control interno, cuando se considera conjuntamente con la comunicación de deficiencias de conformidad con el apartado 45(g). Además, un número mayor de lo esperado de incorrecciones identificadas (corregidas y no corregidas) puede indicar un mayor riesgo de incorrecciones no detectadas, lo que puede llevar al auditor del grupo a concluir que es necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales en determinados componentes.

*Hallazgos o conclusiones globales del auditor del componente* (Ref: Apartado 45 (k))

A146. La forma y el contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo pueden tratar la forma o redacción específica de una conclusión global del auditor de un componente sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias locales pueden especificar la forma de la conclusión (por ejemplo, una opinión) que debe proporcionar el auditor del componente.

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

*Evaluación de si las comunicaciones con el auditor de un componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo* (Ref: Apartado 46(b))

A147. Si el auditor del grupo determina que las comunicaciones del auditor del componente no son adecuadas para los fines del auditor del grupo, este puede considerar, por ejemplo:

- si se puede obtener más información del auditor del componente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);
- si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47;
- si es posible que sea necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con el apartado 48; o
- si existen reservas acerca de la competencia o capacidad del auditor del componente.

Véase nota aclaratoria al apartado 46 de esta Norma.

*Revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente* (Ref: Apartado 47)

A efectos de lo dispuesto en los apartados A148 y A149 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 47 de esta Norma.

A148. El apartado A75 proporciona orientaciones para el auditor del grupo para adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor de un componente y de la revisión de su trabajo en función de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo y de otras cuestiones (por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo). La consideración del auditor del grupo de conformidad con el apartado 47(c) también se puede ver afectada por las siguientes cuestiones aplicables a la participación continua del auditor del grupo en el trabajo del auditor de un componente:

- comunicaciones del auditor del componente, incluidas aquellas de conformidad con el apartado 45 de esta NIA; y
- la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el auditor del grupo durante la auditoría del grupo (por ejemplo, para cumplir los requerimientos de los apartados 34, 42 y 43) o por el socio del encargo del grupo de conformidad con el apartado 31 de la NIA 220 (Revisada).

A149. Otros factores que pueden afectar a la determinación por el auditor del grupo de si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor de un componente en estas circunstancias y su extensión incluyen:

- el grado en que el auditor del componente participó en los procedimientos de valoración del riesgo y en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- los juicios significativos aplicados por el auditor del componente y sus hallazgos o conclusiones acerca de cuestiones que son materiales para los estados financieros del grupo.
- la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia del auditor del componente responsables de la revisión del trabajo de las personas con menos experiencia; y
- si el auditor del componente y el auditor del grupo están sujetos a políticas y procedimientos comunes para la revisión de documentación de auditoría.

**Hechos posteriores al cierre** (Ref: Apartados 49-50)

A150. El auditor del grupo puede:

- Solicitar a un auditor de un componente que aplique procedimientos en relación con hechos posteriores al cierre para ayudar al auditor del grupo a identificar hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- Aplicar procedimientos para cubrir el periodo entre la fecha de comunicación de hechos posteriores por el auditor de un componente y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

### Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

#### *Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 51)*

A151. La auditoría de estados financieros de un grupo es un proceso acumulativo e iterativo.

Durante la aplicación por el auditor del grupo de los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarle a modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de otros procedimientos de auditoría planificados ya que puede llegar a su conocimiento información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- es posible que las incorrecciones identificadas en un componente deban considerarse en relación con otros componentes; o
- puede llegar a conocimiento del auditor del grupo la existencia de restricciones al acceso a la información o a personas en un componente por cambios en el entorno (por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades).

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor del grupo evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relacionadas.

A152. La evaluación requerida por el apartado 51 ayuda al auditor del grupo en la determinación de si la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo desarrollados siguen siendo adecuados para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. El requerimiento de la NIA 330<sup>88</sup> de que, independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos en relación con cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, también puede ser de ayuda para esta evaluación en el contexto de los estados financieros del grupo.

A153. El auditor del grupo puede considerar la aplicación de escepticismo profesional por el equipo del encargo en su evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor del grupo puede considerar si cuestiones como las que se describen en el apartado A17 han llevado de modo inadecuado al equipo del encargo a:

- obtener evidencia de auditoría que es de más fácil acceso sin considerar adecuadamente su relevancia y fiabilidad;
- obtener menos evidencia convincente que la necesaria en las circunstancias; o
- diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de manera sesgada hacia la obtención de evidencia corroborativa o hacia la eliminación de evidencia contradictoria.

---

<sup>88</sup> NIA 330, apartado 18.

A154. La NIA 220 (Revisada)<sup>89</sup> requiere que, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determine, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. La información que puede ser relevante para la evaluación por el auditor del grupo de la evidencia de auditoría obtenida del trabajo realizado por los auditores de los componentes depende de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo, y puede incluir:

- las comunicaciones de los auditores de los componentes requeridas por el apartado 45, incluidos los hallazgos o las conclusiones globales de los auditores de los componentes sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo;

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

- otras comunicaciones de los auditores de los componentes durante la auditoría del grupo, incluidas las que se requieren en el apartado 32; y
- la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47.

Véase nota aclaratoria al apartado 47 de esta Norma.

A155. En algunas circunstancias, un memorando resumen global, describiendo el trabajo realizado y los resultados de este, puede proporcionar una base para que el auditor del grupo concluya que el trabajo realizado y la evidencia de auditoría obtenida por el auditor del componente es suficiente para los fines de la auditoría del grupo. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se ha solicitado al auditor de un componente la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos identificados y comunicados por el auditor del grupo.

*Evaluación del efecto sobre la opinión de auditoría del grupo* (Ref: Apartado 52)

A156. La evaluación por el socio del encargo del grupo puede incluir una consideración de si las incorrecciones corregidas y no corregidas comunicadas por los auditores de los componentes indican la existencia de un problema sistémico (por ejemplo, en relación con transacciones sujetas a políticas contables comunes o a controles comunes) que pueden afectar a otros componentes.

**Informe de auditoría** (Ref: Apartado 53)

A efectos de lo dispuesto en este epígrafe, véase nota aclaratoria al apartado 53 de esta Norma.

A157. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, como tales, sean responsables de sus hallazgos o conclusiones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

<sup>89</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 32.

A158. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el auditor del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión” del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad<sup>90</sup>. En algunas circunstancias, puede que una referencia al auditor de un componente sea necesaria para explicar adecuadamente los motivos de la opinión modificada, por ejemplo, cuando el auditor del componente no ha podido realizar o finalizar el trabajo sobre la información financiera del componente que se le solicitó debido a circunstancias fuera del control de la dirección del componente.

#### **Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo**

*Comunicación con la dirección del grupo* (Ref: Apartados 54-56)

A159. La auditoría de un grupo puede ser compleja debido al número y naturaleza de las entidades y unidades de negocio que forman el grupo. Además, como se explica en el apartado A7, el auditor del grupo puede determinar que ciertas entidades o unidades de negocio se pueden considerar conjuntamente como un componente a efectos de la planificación y realización de la auditoría del grupo. En consecuencia, discutir con la dirección del grupo una descripción general del alcance y momento de realización planificados puede facilitar la coordinación del trabajo realizado en los componentes, incluido cuando participan auditores de componentes, y la identificación de la dirección de los componentes (véase el apartado A24).

A160. La NIA 240<sup>91</sup> contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad.

A161. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes de abandono de activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

A162. La dirección del grupo puede informar al auditor del grupo del incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en entidades o en unidades de negocio dentro del grupo. El apartado A87 proporciona orientaciones para el socio del encargo del grupo en estas circunstancias.

*Comunicación con los responsables del gobierno del grupo* (Ref: Apartado 57)

A163. Las cuestiones que el auditor del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado su atención y que el auditor del grupo juzga significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con los responsables del gobierno del grupo puede tener lugar en distintos momentos durante la realización de la

<sup>90</sup> NIA 705 (Revisada), apartados 20 y 24.

<sup>91</sup> NIA 240, apartados 41-43.

auditoría del grupo. Por ejemplo, la cuestión a la que hace referencia el apartado 57(a) puede comunicarse después de que el auditor del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, la cuestión a la que se refiere el apartado 57(b) puede comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hacen referencia los apartados 57(c)-(d) pueden comunicarse cuando ocurren.

A164. La NIA 260 (Revisada)<sup>92</sup> requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y momento de realización planificados de la auditoría. En el caso de la auditoría de un grupo, esta comunicación ayuda a los responsables del gobierno del grupo a comprender la determinación por el auditor del grupo de aquellos componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, incluido si determinadas entidades o unidades de negocio del grupo se considerarán conjuntamente como un componente, y la participación planificada de los auditores de componentes. Esta comunicación facilita también un conocimiento mutuo y discusión acerca del grupo y su entorno (véase el apartado 30) y, en su caso, de las áreas en las que los responsables del gobierno del grupo pueden solicitar al auditor del grupo que aplique procedimientos adicionales.

*Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno (Ref: Apartado 58)*

A165. El auditor del grupo es responsable de determinar si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, una o más deficiencias de control identificadas, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas<sup>93</sup>. El auditor del grupo puede solicitar información al auditor del componente acerca de si una deficiencia de control identificada o una combinación de deficiencias en el componente constituyen una deficiencia significativa en el control interno.

**Documentación (Ref: Apartado 59)**

A166. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de la NIA 230 en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. En el Anexo de la NIA 230 se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

A167. La documentación de la auditoría del grupo sustenta la evaluación del auditor del grupo de conformidad con el apartado 51 de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. Véase también el apartado A154.

A168. La documentación de la auditoría del grupo comprende:

- la documentación en el archivo del auditor del grupo y
- la documentación separada en los respectivos archivos de los auditores de los componentes relativa al trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo (es decir, documentación de auditoría del auditor de un componente).

A169. La compilación final y conservación de la documentación de auditoría de la auditoría de un grupo está sujeta a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo de conformidad con la NIGC 1<sup>94</sup>. El auditor del grupo puede proporcionar instrucciones específicas a los auditores de los componentes relativas a la compilación y

---

<sup>92</sup> NIA 260 (Revisada), apartado 15.

<sup>93</sup> NIA 265, apartado 8.

<sup>94</sup> NIGC 1, apartados 31(f) y A83-A85.

conservación de la documentación del trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo.

*Base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo* (Ref: Apartado 59(b))

A170. La base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo se puede documentar de varios modos, incluido, por ejemplo, documentación relacionada con el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 22, 33 y 57(a) de esta NIA.

*Base para la determinación por el auditor del grupo de la competencia y capacidad de los auditores de los componentes* (Ref: Apartado 59(d))

A171. La NIGC 1<sup>95</sup> proporciona orientaciones sobre cuestiones que pueden tratar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden describir o proporcionar orientaciones acerca del modo de documentar la determinación de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes. Por ejemplo, la confirmación obtenida del auditor de un componente de conformidad con el apartado 24 puede incluir información sobre su experiencia en sectores relevantes. El auditor del grupo también puede solicitar confirmación de que el auditor del componente dispone de tiempo suficiente para aplicar los procedimientos de auditoría asignados.

*Documentación de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo* (Ref: Apartado 59(f))

A efectos de lo dispuesto en los apartados A172 y A178 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 59(f) de esta Norma.

A172. Como se describe en el apartado A75, en el caso de una auditoría de un grupo, el auditor del grupo adaptará el enfoque de la dirección, supervisión y revisión, sobre la base de los hechos y circunstancias del encargo, e incluirá, por lo general, una combinación de las políticas o procedimientos y respuestas específicas de la firma de auditoría para la auditoría del grupo. Dichas políticas o procedimientos pueden también describir o proporcionar orientaciones en relación con la documentación de la dirección y supervisión del equipo del encargo por el auditor del grupo y con la revisión de su trabajo.

A173. La NIA 300<sup>96</sup> requiere que el auditor desarrolle un plan de auditoría que incluya una descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. Cuando participan auditores de componentes, la extensión de esas descripciones a menudo variará según el componente, puesto que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, se pueden ver influenciados por las cuestiones descritas en el apartado A51.

A174. La documentación del auditor del grupo sobre la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, puede incluir, por ejemplo:

- Las comunicaciones requeridas con los auditores de componentes, incluidas las instrucciones emitidas y otras confirmaciones requeridas por esta NIA.

<sup>95</sup> NIGC 1, apartado A96.

<sup>96</sup> NIA 300, apartado 9.

- El fundamento de la selección de visitas a las ubicaciones de los auditores de componentes, los asistentes a las reuniones y la naturaleza de las cuestiones discutidas.
- Cuestiones discutidas en reuniones con auditores de componentes o con la dirección de los componentes.
- El fundamento de la determinación por el auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor de un componente seleccionada para revisión.
- Cambios en la naturaleza y extensión planificadas de la participación en el trabajo de los auditores de componentes y los motivos de los cambios (por ejemplo, la asignación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia en áreas de auditoría que son más complejas o subjetivas de lo que se esperaba inicialmente).

A175. El apartado 47 requiere que el auditor del grupo determine si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de esa revisión. Los apartados A148-A149 proporcionan orientaciones al auditor del grupo para realizar esta determinación.

A176. Por lo general, no es necesario duplicar la documentación de auditoría del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo. No obstante, el auditor del grupo puede decidir resumir, duplicar o conservar copias de determinada documentación del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo para complementar la descripción de una determinada cuestión en las comunicaciones del auditor de un componente, incluidas las cuestiones que esta NIA requiere que se comuniquen. Algunos ejemplos de dicha documentación del auditor de un componente pueden incluir:

- una relación o un resumen de los juicios significativos aplicados por el auditor del componente, y de las conclusiones al respecto, que son relevantes para la auditoría del grupo;
- cuestiones que posiblemente se deban comunicar a los responsables del gobierno del grupo; o
- cuestiones que posiblemente se determine que son cuestiones clave de la auditoría a comunicar en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A177. Cuando lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias, es posible que determinada documentación del auditor de un componente se deba incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo, por ejemplo, para responder a la solicitud de una autoridad reguladora de revisar documentación relativa a trabajo realizado por un auditor de un componente.

A178. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría de conformidad con su sistema de gestión de la calidad, o los recursos proporcionados por la firma de auditoría o por una red, pueden ayudar al auditor del grupo a documentar la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. Por ejemplo, se puede utilizar una herramienta electrónica de auditoría para facilitar las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes. La herramienta electrónica de auditoría también se puede utilizar para documentar la auditoría, incluido proporcionar información sobre el revisor o los revisores y la fecha o las fechas y extensión de su revisión.

*Consideraciones adicionales cuando está restringido el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente* (Ref: Apartado 59)

A179. La documentación de auditoría en una auditoría de un grupo puede suponer complejidades o dificultades adicionales en algunas circunstancias. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias restringen al auditor de un componente la puesta a disposición de documentación fuera de su jurisdicción, o el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor de un componente se ve restringida por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades.

A180. El auditor del grupo puede ser capaz de superar esas restricciones, por ejemplo:

- visitando al auditor del componente en su centro de trabajo o reuniéndose con él en una ubicación distinta a la de su centro de trabajo, con el fin de revisar su documentación;
- revisando la documentación de auditoría relevante de modo remoto mediante el uso de tecnología cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias;
- solicitando al auditor del componente que prepare y proporcione un memorando que trate la información relevante y manteniendo discusiones con él para discutir el contenido del memorando, de ser necesario; o
- discutiendo con el auditor del componente los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que ha llegado el auditor del componente.

Es una cuestión de juicio profesional decidir si una o más de las actuaciones descritas más arriba pueden ser suficientes para superar las restricciones dependiendo de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo.

A181. Cuando el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente está restringido, la documentación de auditoría del auditor del grupo debe, no obstante, cumplir los requerimientos de las NIA, incluidos los que se refieren a la documentación de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo. Las orientaciones contenidas en los apartados A148-A149 pueden ser útiles para determinar la extensión de la revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente por el auditor del grupo en estas circunstancias. Los apartados A176 y A177 proporcionan ejemplos de circunstancias en las que determinada documentación de auditoría del auditor de un componente se puede incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo.

A182. Si el auditor del grupo no puede superar las restricciones de acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente, es posible que tenga que considerar si existe una limitación al alcance que haga necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros del grupo. Véase el apartado A45.

## Anexo 1

(Ref: Apartado A42)

### **Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo**

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este Anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el Anexo un modelo de informe. Sin embargo, este modelo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo, resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España.
- En este sentido, se incluye adicionalmente el ejemplo de informe adaptado a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales consolidadas.
- Por ello, figura a doble columna: en la primera, el ejemplo de informe recogido en la NIA, y, en la segunda, el ejemplo de informe adaptado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.
- A este respecto, debe tenerse en cuenta que el modelo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este Anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado modelo deberá adaptarse atendiendo al tipo de entidad de que se trate, al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurren. En este sentido, se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLO SEGÚN NIA	EJEMPLO SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORÍA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
<p>Ejemplo de un informe de auditoría emitido cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo</p> <p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).</li> <li>• Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.</li> <li>• El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera, que refleja unos activos totales de 60 millones de unidades monetarias) porque el auditor del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.</li> <li>• El auditor del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.</li> </ul>	<p>Ejemplo de un informe de auditoría emitido cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo</p> <p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante, que no es una entidad de interés público, de conformidad con un marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600 (Revisada)).</li> <li>• Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante, que no es una entidad de interés público de conformidad con las NOFCAC (un marco de información con fines generales).</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.</li> <li>• El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (o de puesta en equivalencia) (reconocido por 15 millones de unidades monetarias en el balance consolidado, que refleja unos activos totales de 60 millones de unidades monetarias) porque el auditor del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.</li> <li>• El auditor del grupo ha leído las cuentas anuales auditadas del componente a 31 de</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado<sup>1</sup>.</li> <li>• El Código de ética del IESBA incluye todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).</li> <li>• El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701<sup>2</sup> y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.</li> <li>• Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.</li> </ul>	<p>diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre las cuentas anuales del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado<sup>1</sup>.</li> <li>• Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España.</li> <li>• Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada).</li> <li>• El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 de la LAC y determina que no ha de comunicar otros riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i>.</li> <li>• El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado y la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales consolidadas también afecta a la otra información.</li> <li>• El Grupo no está obligado y no presenta el estado de información no financiera ni información sobre sostenibilidad consolidada.</li> <li>• Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los administradores de la sociedad dominante responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas.</li> </ul>
---	--

<b>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b>	<b>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</b>
<p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p><b>Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados<sup>3</sup></b></p> <p><b>Opinión con salvedades</b></p> <p>Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p><b>Fundamento de la opinión con salvedades</b></p> <p>La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de euros se incluye en la cuenta de resultados consolidada</p>	<p>A los accionistas de ABC, S.A. [Destinatario correspondiente] [por encargo de...]<sup>2</sup>:</p> <p><b>Opinión con salvedades</b></p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. (la Sociedad dominante) y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p><b>Fundamento de la opinión con salvedades</b></p> <p>La inversión de la sociedad ABC, S.A. en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de euros en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ de 1 millón de euros se incluye en la cuenta de resultados consolidada</p>

<p>unidades monetarias se incluye en el estado del resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con estos importes.</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</i> de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el <i>Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)</i> (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.</p>	<p>para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC, S.A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.</p> <p>Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección <i>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas</i> de nuestro informe.</p> <p>Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.</p> <p>Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.</p> <p><b>Aspectos más relevantes de la auditoría</b></p> <p>Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas</p>
---	--

<p><b>Otra información [u otro título si es adecuado, como <i>Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente</i>]</b></p> <p>[<i>Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)<sup>4</sup> – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.</i>]</p>	<p>en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.</p> <p>Excepto por la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i>, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.</p> <p><b>Otra información: informe de gestión consolidado</b></p> <p>La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20X1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.</p> <p>Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento del Grupo obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.</p> <p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la limitación al alcance descrita en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p> <p>Como se describe en la sección <i>Fundamento de</i></p>
---	---

	<p><i>la opinión con salvedades</i>, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cuestión indicada en dicha sección. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión consolidado en relación con esta cuestión.</p>
<p><b>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados<sup>5</sup></b></p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)<sup>6</sup> – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].</i></p>	<p><b>Responsabilidad de los administradores de la Sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas<sup>3</sup></b></p> <p>Los administradores de la Sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados del Grupo, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.</p>
	<p>En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la Sociedad dominante son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los citados administradores tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no existe otra alternativa realista.</p>
<p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados</b></p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada). Solamente los dos últimos párrafos que son aplicables en las auditorías de entidades cotizadas no se incluirían].</i></p>	<p><b>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas</b></p> <p>Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.</p> <p>Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa</p>

	<p>reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales consolidadas.</p> <p>De acuerdo con el apartado 41(b) de la NIA-ES 700 (Revisada)<sup>4</sup> el texto que figura sombreado se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.</p> <p>Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.</li><li>• Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo.</li><li>• Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad</li></ul>
--	--

	<p>de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores de la Sociedad dominante.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores de la Sociedad dominante, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.</li><li>• Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.</li><li>• Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del Grupo como base para la formación de una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado para los fines de la auditoría del Grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.</li></ul> <p>Nos comunicamos con los administradores de</p>
--	---

<p><b>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</b></p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)].</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>la Sociedad dominante en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.</p> <p>Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la Sociedad dominante, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.</p> <p>Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.</p> <p>[Nombre y número de ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</p>
--	--

<sup>1</sup> Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

<sup>2</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

<sup>3</sup> El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios*.

<sup>1</sup> Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada).

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

	<sup>2</sup> De acuerdo con el artículo 5.1.a) de la LAC, deberán identificarse las personas a las que vaya destinado el trabajo y las personas que lo encargaron. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas.
<sup>4</sup> NIA 720 (Revisada), <i>Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.</i>	
<sup>5</sup> En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	<sup>3</sup> El término de administradores de la sociedad dominante, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales consolidadas considerando el marco legal aplicable al Grupo.
<sup>6</sup> NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</i>	<sup>4</sup> NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</i>

## Anexo 2

(Ref: Apartado A85)

### Conocimiento del sistema de control interno del grupo

- Este Anexo proporciona ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)<sup>1</sup> se debe aplicar en relación con la auditoría de los estados financieros de un grupo. Los ejemplos pueden no ser aplicables a todos los encargos de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

#### Entorno de control

- El conocimiento por parte del auditor del grupo del entorno de control puede incluir aspectos como los siguientes:
  - La estructura de las funciones de gobierno y dirección en el grupo y las responsabilidades de supervisión de la dirección del grupo, incluidos los acuerdos para asignar autoridad y responsabilidad a la dirección de las entidades o unidades de negocio en el grupo.
  - El modo en que se estructura y organiza la supervisión del sistema de control interno del grupo por los responsables del gobierno del grupo.
  - El modo en que las normas de ética y de comportamiento son comunicadas y reforzadas en la práctica en el grupo (por ejemplo, a través de programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude).
  - La congruencia de las políticas y procedimientos en el grupo, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.

#### El proceso de valoración del riesgo por el grupo

- El conocimiento del auditor del grupo de la valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo puede cubrir aspectos como el proceso de la dirección del grupo para la valoración del riesgo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir un conocimiento del nivel de sofisticación del proceso del grupo para la valoración del riesgo y la participación de las entidades y unidades de negocio en este proceso.

#### El proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno

- El conocimiento por el auditor del grupo del proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno puede cubrir cuestiones como el seguimiento de controles, incluido el modo en que se realiza el seguimiento de los controles en el grupo y, en su caso, las actividades de la función de auditoría interna en el grupo, incluidas su naturaleza, sus responsabilidades y actividades en relación con el seguimiento de controles en las entidades o unidades de negocio del grupo. La NIA 610 (Revisada 2013)<sup>2</sup> requiere que el auditor evalúe en qué medida el estatus de la función de auditoría interna dentro de la organización y sus pertinentes políticas y procedimientos sustentan la objetividad de los

<sup>1</sup> NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3.

<sup>2</sup> NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15.

auditores internos, su grado de competencia y si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de la calidad.

### **El sistema de información y comunicación**

5. El conocimiento por parte del auditor del grupo del sistema de información y comunicación del grupo puede incluir cuestiones como las siguientes:

- El grado de centralización del entorno de TI del grupo y de presencia de aplicaciones y de procesos de TI en común y de una infraestructura de TI común.
- El seguimiento por la dirección del grupo de las operaciones y de los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio del grupo, incluidos los procedimientos de información periódica, que permiten a la dirección del grupo hacer el seguimiento de los resultados por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
- Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo a nivel de grupo.
- Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y de evaluación de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de las entidades o unidades de negocio del grupo.

### *Proceso de consolidación*

6. El conocimiento por parte del auditor del grupo del proceso de consolidación puede incluir cuestiones como las siguientes:

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

- El grado de conocimiento del marco de información financiera aplicable por parte de la dirección de las entidades o unidades de negocio del grupo.
- El proceso para identificar y contabilizar las entidades o las unidades de negocio del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de estas con respecto a las del ejercicio anterior y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o revisadas en el marco de información financiera aplicable.
- Los procedimientos para el tratamiento de las entidades o de las unidades de negocio del grupo cuyas fechas de cierre de ejercicio difieran de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener un conocimiento de las políticas contables utilizadas por las entidades o unidades de negocio del grupo y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican

las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, sobre la base del marco de información financiera aplicable, que utilizan las entidades o unidades de negocio del grupo para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.

- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que las entidades o unidades de negocio del grupo proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo situadas en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modo en que se organiza el entorno de TI para la consolidación y las políticas que definen los flujos de información en el proceso de consolidación, incluidas las aplicaciones de TI involucradas.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Cuestiones relativas a los ajustes y las reclasificaciones de consolidación:

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- El fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, la naturaleza y el tamaño de las transacciones entre entidades o unidades de negocio del grupo.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido las entidades o unidades de negocio del grupo (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

#### Actividades de control

7. El conocimiento por parte del auditor del grupo del componente de actividades de control puede incluir cuestiones como las siguientes:

CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

- La existencia de controles de procesamiento de la información y de controles generales de TI comunes en todo o parte del grupo.
- El grado de uniformidad del diseño de los controles en todo o parte del grupo que tratan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo.
- El grado en que los controles diseñados de modo uniforme se han implementado de manera congruente en todo o parte del grupo.

## Anexo 3

(Ref: Apartado A110)

### Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidas a fraude o error, incluido con respecto al proceso de consolidación. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser el mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos. Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 2.

Factor de riesgo inherente	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo:
Complejidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de una entidad o unidades de negocio del grupo.</li> <li>Aplicación por las entidades o unidades de negocio del grupo de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo.</li> <li>Mediciones contables o información a revelar que implican la utilización por las entidades o unidades de negocio del grupo de procesos complejos, tales como la contabilización de instrumentos financieros complejos.</li> <li>Las operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio del grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de regulación.</li> </ul>
Subjetividad	<ul style="list-style-type: none"> <li>Juicios sobre cuáles son las entidades o unidades de negocio del grupo cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación.</li> <li>Juicios en relación con la correcta aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable por las entidades o unidades de negocio del grupo.</li> </ul>
Cambio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.</li> </ul>
Incertidumbre	<ul style="list-style-type: none"> <li>Entidades o unidades de negocio del grupo que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestas a</li> </ul>

	<p>factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.</p>
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.</li> <li>• Entidades o unidades de negocio del grupo con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones.</li> <li>• Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados.</li> <li>• Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales.</li> <li>• Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores.</li> <li>• Transferencias de efectivo importantes o inusuales dentro del grupo, en especial a entidades o a unidades de negocio recientemente incorporadas que operan en ubicaciones con un riesgo de fraude significativo.</li> </ul>

Algunos indicadores de que el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por el grupo o el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno no son adecuados en las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y la complejidad del grupo, y de que no proporcionan un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema de control interno del grupo, incluyen:

- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo inexistentes o ineficaces, incluida una información inadecuada de la dirección del grupo sobre el seguimiento de las operaciones y los resultados financieros de las entidades o de las unidades de negocio del grupo.