Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

Resolución de 11 de abril de 2024, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España (NIGC 1-ES y NIGC 2-ES) y el Glosario de Términos, resultado de la adaptación del publicado junto con estas Normas Internacionales para su aplicación en España.

El artículo 26 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, en su redacción dada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, establece que las auditorías en el ámbito de la Unión Europea se realizarán de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión Europea, entendiéndose como tales *"las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1) y otras normas relacionadas emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), siempre que sean pertinentes para la auditoría legal".*

El artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), establece lo siguiente, en lo que a la Resolución que se propone interesa:

> "*1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*
>
> (…)

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

2. Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría.

A estos efectos, se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea."

Hasta la fecha, la Comisión Europea no ha adoptado las NIA con arreglo al procedimiento previsto en la mencionada Directiva. No obstante, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) las ha ido adaptando al marco jurídico nacional integrando estas normas dentro de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas con la naturaleza de Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad Interno.

En un primer lugar se publicó:

- Por un lado, la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que fue modificada mediante Resolución de 20 de diciembre de 2013. Y, por otro lado, la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), a las que

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

acompañaba un Glosario de Términos, y la Resolución de 20 de marzo de 2014, por la que se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre "auditoría de un solo estado financiero", resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805).

Con estas Resoluciones se adoptó el primer grupo de normas de auditoría y de control de calidad interno completo, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC) a través del Consejo Emisor de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) para su aplicación en España con el objetivo de converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya las aplicaban.

- Posteriormente se publicó la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, las normas revisadas por el IAASB relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada, incorporándose modificaciones en el contenido y en la estructura del informe de auditoría de cuentas, además de incorporar los nuevos requerimientos exigidos por el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y la LAC. Las normas revisadas fueron la NIA 260, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, junto con la incorporación de una nueva NIA, la 701, sobre la inclusión en el informe de auditoría de cuentas anuales de información sobre las cuestiones clave de la auditoría realizada. Además, y como consecuencia de las modificaciones incluidas en los modelos de informes, resultó también modificada la norma 510. Esta Resolución vino a derogar la de 20 de marzo de 2014. Asimismo, se incluyó la modificación de la nota aclaratoria a

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

una definición del Glosario de Términos, la referida al concepto de "Responsables del gobierno de la entidad".

- Luego se publicó la Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*. La modificación de la NIA-ES 720 (Revisada) se realizó para prever el distinto alcance de la revisión a llevar a cabo por el auditor de cuentas de la "otra información" atendiendo al tipo de información de que se trate.

- A continuación se publicó la Resolución de 9 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica, en lo que aquí interesa, la modificación de la NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, con el objeto de incorporar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España especialidades en el trabajo de auditoría y en la información a incluir en el informe de auditoría, motivadas por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de la Comisión, de 17 de diciembre de 2018, por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de información en los informes financieros anuales. De acuerdo con la nueva regulación, los auditores de cuentas deben incluir en el informe de auditoría información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto, así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato electrónico único europeo (FEUE) cumplen con lo exigido por el mencionado Reglamento Delegado.

- Finalmente, para la incorporación de las últimas normas revisadas por el IAASB, se publicaron, en primer lugar, la Resolución de 14 de octubre de 2021, del Instituto de

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, NIA-ES 315 (Revisada), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material* y NIA-ES 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

En segundo lugar, la Resolución de 20 de abril de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas de Control de Calidad Interno, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías (frase suprimida) de estados financieros (frase suprimida)* (NIGC 1-ES) y *Revisiones de la Calidad de los Encargos* (NIGC 2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada), como consecuencia de la revisión por parte del IAASB de la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1, sustituyéndola por dos normas, las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente: *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* (ISQM1, en sus siglas en inglés) y *Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de los estados financieros* (ISQM 2, en sus siglas en inglés) y la revisión de la NIA 220, adoptando la denominación NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*. A partir del momento en que resultaron de aplicación obligatoria las normas objeto de la mencionada Resolución de 20 de abril de 2022, quedaron derogadas la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 220, resultado de la adaptación para su aplicación en España de la Norma Internacional de Auditoría 220 "Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros", publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013. Por tanto, las menciones relativas a las Normas de Control de Calidad Interno de los

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

auditores y sociedades de auditoría que se hacen a lo largo de esta Resolución han de entenderse referidas a la NIGC 1-ES y NIGC 2-ES.

Y en tercer y último lugar, la Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*.

En el año 2022, una vez completada la adaptación del cuerpo normativo aprobado por la IFAC hasta dicha fecha, se acometió por el ICAC, junto con las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, un proyecto de actualización de las Normas y el Glosario de Términos publicadas por el ICAC hasta la fecha a través de las Resoluciones mencionadas, con un triple objetivo:

- la actualización de las referencias normativas contenidas en las notas aclaratorias a los apartados de las NIA-ES publicadas y, en su caso, a las definiciones en el Glosario de Términos, a los textos vigentes de la LAC y su reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RLAC);

- la incorporación de las modificaciones de concordancia entre normas, ya incluidas por el IAASB en las normas revisadas publicadas por la IFAC, al texto de las NIA-ES, de la NIGC 1-ES y de la NIGC 2-ES y del Glosario de Términos; y

- la homogeneización de las denominaciones utilizadas y el formato de presentación de las NIA-ES, la NIGC 1-ES y NIGC 2-ES y el Glosario de Términos publicados hasta la fecha.

De esta manera, el conjunto de Normas y el Glosario de Términos que se publican en esta Resolución se actualiza a la fecha de su publicación. Estas normas mantienen la naturaleza de Normas Técnicas de Auditoría y de Normas de Control de Calidad Interno, respectivamente, conforme a lo establecido en el artículo 2 de la LAC, puesto que, como se ha señalado, no se ha producido una adopción de las NIA por parte de la Comisión Europea. El Glosario de Términos

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

que se publica amplía su catálogo para incorporar definiciones correspondientes a las Normas de Control de Calidad Interno.

La Resolución se acompaña de dos Anexos para facilitar el conocimiento e identificación de las modificaciones de concordancia incorporadas en las Normas y en el Glosario de Términos que se publican. Así, mientras en el Anexo I se recogen los textos actualizados de todas las NIA-ES, NIGC-ES y Glosario de Términos adoptados hasta la fecha, en el Anexo II se recopilan las modificaciones de concordancia incorporadas en cada una de las Normas y, en consecuencia, en el Glosario de Términos incluidos en el Anexo I, así como las modificaciones incluidas en las notas aclaratorias a los apartados afectados por esta actualización.

En definitiva, la Resolución que ahora se publica recoge las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos, que son resultado de la actualización de las NIA-ES, NIGC-ES y del Glosario de Términos publicados, y vienen a sustituir a los correspondientes textos hasta ahora vigentes, que quedan derogados, según lo establecido en el apartado cuarto de esta Resolución.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España presentaron ante este Instituto las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos incluidos en el Anexo I, resultado de la actualización de las NIA-ES, NIGC-ES y del Glosario de Términos.

Conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RLAC, mediante Resolución de 20 de diciembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se sometió a información pública la actualización de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA-ES, las Normas de Control de Calidad Interno, resultado de la adaptación de la NIGC 1-ES y la NIGC 2-ES y el Glosario de Términos, resultado de la adaptación del publicado junto con estas Normas Internacionales para su aplicación en España, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 136, de diciembre de 2023, y en el Boletín Oficial del Estado de 16 de enero de 2024.

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública, sin que se hayan recibido observaciones, el texto que ahora se publica de las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos ha sufrido modificación respecto del sometido a información pública por ajustes de formato y corrección de errores detectados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

Por todo ello, tras ser sometidos los mencionados textos a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en uso de la facultad dispuesta en el artículo 2.4 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el artículo 6 de su Reglamento de desarrollo,

RESUELVE

Primero.- *Publicación.*

Publicar las Normas Técnicas de Auditoría, las Normas de Control de Calidad Interno y el Glosario de Términos, resultado de la actualización de las NIA-ES, las NIGC-ES y el Glosario de Términos publicados por las Resoluciones de este Instituto de 15 de octubre de 2013, de 23 de diciembre de 2016, de 27 de octubre de 2020, de 9 de febrero de 2021 (únicamente en la parte relativa a la modificación de la NIA-ES 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*), de 14 de octubre de 2021, de 20 de abril de 2022 y de 20 de diciembre de 2023.

Y, a estos efectos, ordenar su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 del RLAC.

Segundo.- *Entrada en vigor.*

Las Normas Técnicas de Auditoría, la Norma de Control de Calidad Interno NIGC 2-ES y el Glosario de Términos cuya publicidad se dispone en esta Resolución, serán de aplicación obligatoria, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros o

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

documentos contables 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.

La Norma de Control de Calidad Interno NIGC 1-ES objeto de esta Resolución, entrará en vigor el 1 de enero de 2024. No obstante, los sistemas de gestión de la calidad de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas deberán estar diseñados e implementados de conformidad con los requerimientos establecidos en la misma, a 1 de junio de 2024.

Tercero.- *Disposición derogatoria.*

Se deroga el contenido anterior de las normas NIA-ES y NIGC-ES y del Glosario de Términos publicados por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013, de 23 de diciembre de 2016, de 27 de octubre de 2020, de 9 de febrero de 2021 (únicamente en la parte relativa a la modificación de la NIA-ES 700 (Revisada) *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*), de 14 de octubre de 2021, de 20 de abril de 2022 y de 20 de diciembre de 2023.

Cuarto.- *Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría y las Normas de Control de Calidad Interno.*

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, que deben observar los auditores en el desempeño de sus trabajos de auditoría de cuentas y en los que deben basarse las actuaciones que resultan necesarias para justificar las conclusiones que se alcancen y la opinión que se emita.

Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España como Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y Normas de Control de Calidad Interno (NIGC-ES) deben aplicarse e interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

1) El ámbito de aplicación de las normas ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a que se refiere el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

2) Las normas están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros, realizada por un auditor de cuentas. En relación con la definición de "estados financieros" se entenderá por tales, con carácter general, "las cuentas anuales", "las cuentas anuales consolidadas" o unos "estados financieros intermedios" y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas). En este supuesto, los modelos de informe aplicables se adaptarán, en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias.

3) Las menciones a las legislaciones o jurisdicciones nacionales deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del marco jurídico español que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, en el de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.

4) La terminología y las definiciones incluidas en estas normas se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo. Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la norma de forma distinta o, simplemente, porque no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación. En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas LAC y RLAC para referirse, respectivamente, a la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

de desarrollo. De igual forma, se ha utilizado la cita Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, para referirse al Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, en la primera mención que se realiza y la cita corta, Reglamento (UE) n.º 537/2014, en las siguientes.

Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos, frases o notas al pie, toda vez que son contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España, se refieren a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha normativa, o no resultan de aplicación en España, identificándolos con la mención "suprimido", en particular aquellas notas a pie de página, frases, menciones, ejemplos y apartados en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público.

5) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa nacional, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

6) Las referencias a las diversas NIA que figuran en el texto de éstas deben entenderse realizadas a las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES o NIA-ES (Revisada)) que se encuentren vigentes.

Las referencias a la NIGC 1 y a la NIGC 2, deben entenderse realizadas a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1-ES), *Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías (frase suprimida) de estados financieros* (*frase suprimida*) y a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 (NIGC 2-ES), *Revisiones de la Calidad de los encargos*, que se encuentren vigentes.

7) Las referencias que en las diferentes NIA-ES figuran sobre el Glosario de Términos de la IFAC, deben entenderse referidas al Glosario de Términos de la IFAC adaptado para su aplicación en España, que se encuentre vigente. En dicho glosario adaptado se han suprimido de la versión

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

publicada, con carácter general, definiciones que afectan a normas que quedan fuera del ámbito de aplicación definido en el criterio de interpretación 1 anterior.

8) La fecha de entrada en vigor de cada una de las NIA-ES y NIGC-ES se incluye en la nota aclaratoria al apartado de entrada en vigor correspondiente.

9) Las referencias en las NIA-ES y NIGC-ES a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

10) Las referencias a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán hechas a los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la Ley de Auditoría de Cuentas, 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, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

11) Las referencias al "equipo del encargo" se considerarán realizadas al artículo 3.11 de la Ley de Auditoría de Cuentas. En relación con la posibilidad "de utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo", debe tenerse en cuenta que dicha opción no resulta aplicable en España de conformidad con lo establecido en la mencionada definición de "equipo de encargo" y del régimen de independencia regulado a estos efectos en los artículos 14, 16.1.a.1º y 19.1.b) de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

12) Las referencias a la red se considerarán realizadas a lo establecido en los artículos 3.14 de la Ley de Auditoría de Cuentas y 8.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

13) En las referencias efectuadas en estas normas a la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional deberá tenerse en cuenta lo establecido a este respecto en el artículo 13 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

14) En las normas correspondientes (NIA-ES 510, 570 (Revisada), 600 (Revisada), 700 (Revisada), 705 (Revisada), 706 (Revisada), 710, 720 (Revisada) y 805 (Revisada)) se presentan

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

como Anexo, además de la traducción de los ejemplos originales que figuran en las mencionadas normas, los modelos de informes de auditoría adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría para su aplicación en España. Dichos modelos adaptados son los que los auditores de cuentas seguirán en cuanto a formato y terminología, ya que tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión de dichos informes por los usuarios de cuentas anuales. No obstante, los citados modelos de informe no recogen todas las circunstancias que pueden darse en un trabajo de auditoría de cuentas anuales y que el auditor habrá de tener en cuenta al emitir su informe. Por otra parte, la terminología de los citados modelos de informe deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte de aplicación a la entidad auditada, así como a la modalidad del trabajo realizado (auditoría de un solo estado financiero, de estados financieros intermedios, etc.).

15) La terminología y definiciones incluidas en las NIA-ES y en las NIGC-ES referentes a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad se interpretarán en cada caso conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad auditada. En todo caso, las referencias realizadas en las diferentes normas a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

16) Cuando el IAASB ha efectuado revisiones sucesivas de una misma norma, la NIA-ES incorpora en su denominación el año en que se ha llevado a cabo la revisión por el IAASB y no el año de adaptación de la norma para su aplicación en España. Si se ha llevado a cabo una revisión de una norma por el ICAC, como consecuencia de desarrollos normativos nacionales, la denominación de la NIA-ES no resulta modificada como consecuencia de esta revisión, de manera que si correspondía su denominación como NIA-ES o como NIA-ES (Revisada), mantendrá dicha denominación.

Además de los anteriores criterios de interpretación, para la NIA-ES 220 (Revisada), la NICG 1-ES y la NIGC 2-ES, se aplicarán los siguientes criterios de interpretación específicos:

17) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores cotizados serán igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de interés público definidas en el artículo 3.5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

18) En las referencias a la dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría se considerará lo dispuesto en el artículo 28.5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo. En especial, se tendrá en cuenta que la organización interna y su documentación justificativa serán proporcionadas a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría, de acuerdo con el artículo 68 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En particular, para la NIGC 1-ES y la NIGC 2-ES se aplicará además el siguiente criterio de interpretación específico:

19) En las referencias a actividades externalizadas a un proveedor de servicios se considerará lo dispuesto en los artículos 28.2 b.4º) de la Ley de Auditoría de Cuentas y 67.2 e) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

En particular, para la NIGC 1-ES se aplicará además el siguiente criterio de interpretación específico:

20) La NIGC 1-ES resulta de aplicación al sistema de control de calidad al que se refieren los artículos 28.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas y 67 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas. No obstante, los auditores de cuentas deberán tener en cuenta los requerimientos sobre organización interna exigidos en el artículo 28, apartados 1, 3, 4 y 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 66 a 69 y 87 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la medida en que pudieran afectar al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y al sistema de gestión de calidad interno. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 1-ES que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en materia de organización interna en los artículos antes citados y que pudieran afectar al sistema de gestión de calidad interno. En este sentido, los auditores de cuentas podrán establecer los procedimientos apropiados que conformen un sistema integrado que les permita cumplir los requerimientos legales y reglamentarios exigidos respecto a la organización interna y al sistema de gestión de calidad interno, pudiendo aplicar, a estos efectos, de forma voluntaria, los principios y criterios previstos en la NIGC 1-ES.

En particular, para la NIGC 2-ES se aplicará además el siguiente criterio de interpretación específico:

21) En la aplicación de esta Norma, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 42 de la Ley de Auditoría de Cuentas y el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión y los artículos 67.2 c) y 87.2 d) del Reglamento de desarrollo de la Ley de auditoría de Cuentas. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 2-ES que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Código seguro de Verificación : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965 | Puede verificar la integridad de este documento en la siguiente dirección : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consult...

Quinto.- *Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), Normas de Control de Calidad Interno (NIGC-ES) y Glosario de Términos*.

En el Anexo I se incluye el conjunto actualizado del Glosario de Términos, de las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y de las Normas de Control de Calidad Interno (NIGC-ES).

En el Anexo II se recopilan las modificaciones de concordancia incorporadas en cada una de las Normas y, en consecuencia, en el Glosario de Términos incluidos en el Anexo I, así como las modificaciones incluidas en las notas aclaratorias a los apartados afectados por esta actualización.

Esta Resolución y sus Anexos se pueden consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas –calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es– y en la sede de las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto y en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 11 de abril de 2024.– El presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Santiago Durán Domínguez.

CSV : GEN-650a-a9b1-793f-222f-c0a0-3d50-28b4-7965
DIRECCIÓN DE VALIDACIÓN : https://sede.administracion.gob.es/pagSedeFront/servicios/consultaCSV.htm
FIRMANTE(1) : SANTIAGO DURÁN DOMÍNGUEZ | FECHA : 11/04/2024 17:11 | Sin acción específica

Anexo II

Modificaciones de concordancia incorporadas en cada una de las Normas y en el Glosario de Términos incluidos en el Anexo I, así como las modificaciones incluidas en las notas aclaratorias a los apartados afectados por esta actualización

Nota previa: En este Anexo II, los nuevos apartados introducidos por modificaciones de concordancia se identifican con el número del apartado de la NIA-ES a continuación del cual se sitúan, añadiendo una letra minúscula a continuación. Asimismo, se mantiene la numeración que trae cada NIA-ES de los apartados modificados, sin perjuicio de que su numeración en la norma definitiva pueda ser distinta, como consecuencia de la introducción o supresión de apartados.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 200 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 540 (Revisada), la NIA 610 (Revisada) y de los Proyectos de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros y de Gestión de la calidad)

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

Alcance de esta NIA

…

La auditoría de estados financieros

...

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

   - Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y, ~~incluido~~ del sistema de control interno de la entidad.

   …

Definiciones

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

   …

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

otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: Apartados A13a–A13b)

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

…

(n) Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref: Apartado A15a)

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

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

…

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a ~~la~~ una auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A16-A19)

> ~~A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de ética aplicables los establecidos en el artículo 6.3 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.~~ A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

A1. La opinión ……

…

Definiciones

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

A13a. Algunos marcos de información financiera se pueden referir a los recursos económicos u obligaciones con otros términos. Por ejemplo, se pueden referir a ellos como activos y pasivos de la entidad y la diferencia residual entre ellos se puede denominar patrimonio neto o participaciones.

A13b. La información explicativa o descriptiva que se debe incluir en los estados financieros según el marco de información financiera aplicable puede incorporarse a ellos mediante una referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros.

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

Riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 13(n))

A13c. A efectos de las NIA, existe un riesgo de incorrección material cuando hay una posibilidad razonable de que:

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

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

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

A14.

A15.

A17. La Norma Internacional de ~~Control~~ Gestión de la Calidad (NI~~C~~GC) 1[1], o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[2], tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de ~~establecer~~ diseñar, implementar y ~~mantener~~ operar un ~~su propio~~ sistema de ~~control de calidad para los encargos de auditoría. La NICC 1 determina las responsabilidades~~ gestión de la calidad que proporcione a~~de~~ la firma de auditoría ~~de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar~~ una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que llevan a cabo los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos. Como parte de su sistema de gestión de la calidad, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia[3]. La NIA 220 (Revisada) establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables,

[1] NI~~C~~GC 1, *~~Control~~ Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías ~~y~~ o revisiones de* estados *financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad ~~y~~ o servicios relacionados.*

[2] NIA 220 (Revisada), *~~Control~~ Gestión de la calidad de ~~la~~ una auditoría de estados financieros, apartado ~~2~~3.*

[3] NI~~C~~GC 1, apartado~~s 20 25~~29.

incluidos los relacionados con la independencia[4]. ~~Estas responsabilidades implican mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante los posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de auditoría.~~ [5] ~~La NIA 220 reconoce que el equipo del encargo está facultado para confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para cumplir sus responsabilidades relativas a los procedimientos de control de calidad aplicables a un determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.~~ La NIA 220 (Revisada) también describe cuándo el equipo del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría para gestionar y alcanzar la calidad en el encargo. [6]

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

…

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

A25 La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220 (Revisada)[7], facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

…

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

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A28. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. ~~Tiene~~ Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre ~~que~~ y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a ~~su~~ la relevancia de esta para la auditoría actual [8]) o a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo ~~los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes~~. Además de otras fuentes ~~de dentro y fuera de~~ internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier

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

5 ~~NIA 220, apartados 9-12.~~

6 NIA 220 (Revisada), apartado A10.

7 NIA 220 (Revisada), apartado ~~18~~ 35.

8 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del ~~los~~ riesgo~~s~~ de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~*, apartado ~~9~~16.

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

…

Riesgo de auditoría

…

Riesgos de incorrección material

…

A38. El riesgo inherente se ve influenciado por los factores de riesgo inherente. ~~es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros.~~ Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de una afirmación, el nivel de riesgo inherente varía en un grado que se denomina espectro de riesgo inherente. El auditor determina los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar y sus correspondientes afirmaciones, como parte del proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, ~~puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de~~ se pueden identificar saldos de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación como saldos contables significativos, y la valoración por el auditor del riesgo inherente para los correspondientes riesgos en las afirmaciones puede ser más elevado debido a la elevada incertidumbre en la estimación.

A38a. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A39. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles ~~interno~~ por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control ~~interno~~. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar[9].

[9] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 7-17.

A40. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. ~~Por lo general, l~~Las NIA ~~no~~ se refieren normalmente a ~~por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de~~ los "riesgos de incorrección material"~~.~~ más que al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. No obstante, la NIA 315 (Revisada 2019)[10] requiere que el riesgo inherente sea valorado por separado del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con la NIA 330. ~~Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello.~~

A41a. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[11].

Riesgo de detección

…

Limitaciones inherentes a la auditoría

…

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

…

A50. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A51, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas[12]; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población[13].

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

…

[10] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*.
[11] NIA 330, apartado 6.
[12] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17~~5~~ – 22~~10~~.
[13] NIA 330; NIA500; NIA 520, *Procedimientos analíticos*; NIA 530, *Muestreo de auditoría.*

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref: Apartado 18)

…

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

…

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

…

A59. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En ~~especial~~ concreto, pueden:

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

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

…

A62. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada "Definiciones", una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento *(International Auditing and Assurance Standards Board)* en el *Manual de ~~Normas~~ Pronunciamientos Internacionales de ~~Auditoría y~~ ~~Control~~ Gestión de la Calidad,* Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados *(Handbook of International ~~Standards on Auditing and~~ Quality ~~Control~~ Management, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements)* publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

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

…

Consideraciones de graduación

A63a Se han incluido consideraciones de graduación en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A64.

A63b. Las "consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión" incluidas en algunas ~~las~~ NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A64. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una "entidad de pequeña dimensión" se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

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

(b) una o más de las siguientes características:

(i) transacciones sencillas o sin complicaciones;

(ii) contabilidad sencilla;

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

(iv) sistemas más sencillos ~~reducidos número~~ de controles internos;

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

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

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

A65. [*Movido – ahora* A63b en este documento]

…

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A66a. Las consideraciones específicas para "herramientas y técnicas automatizadas" incluidas en determinadas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)) han sido desarrolladas para explicar el modo en que el auditor puede aplicar determinados requerimientos cuando utilice herramientas y técnicas automatizadas para la aplicación de procedimientos de auditoría.

Objetivos establecidos en cada NIA (Ref: Apartado 21)

…

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

…

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

A74. En algunos casos, una NIA (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede no ser aplicable en las circunstancias concurrentes. Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, ninguna disposición de la NIA 610 (Revisada 2013)[14] es aplicable.

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 210 (procedentes de la NIA 250 (Revisada), la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 720 (Revisada), las NIA de Informes sobre estados financieros auditados y de los Proyectos de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros y de Gestión de la calidad)

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a una auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220 (Revisada)[15] trata de los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor. (Ref: Apartado A1)

…

Requerimientos

…

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

A los efectos de lo dispuesto en los apartados 9 a 12 siguientes, se considerará adicionalmente lo establecido en el art. 118 del RAC en relación con el contenido del contrato de auditoría de cuentas anuales.

…

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A22-A25)

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

    (b) las responsabilidades del auditor;

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

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

(c) las responsabilidades de la dirección;

(d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; ~~y~~

(e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor; y (Ref: Apartado A23a)

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. La NIGC 1[16] trata de las responsabilidades de la firma de auditoría con relación a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos. ~~Los encargos que proporcionan un grado de seguridad, entre los que se incluyen los encargos de auditoría, sólo podrán aceptarse cuando el profesional ejerciente considere que se cumplirán los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional, y cuando el encargo presente determinadas características[17].~~ Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, en el contexto de la aceptación de un encargo de auditoría, y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220 (Revisada)[18]. La presente NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.

…

Condiciones previas a la auditoría

…

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

A11. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección ha reconocido y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b)[19]. En determinadas jurisdicciones, dichas responsabilidades pueden venir especificadas por las disposiciones legales o reglamentarias. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Las NIA no invalidan las disposiciones relativas a dichas cuestiones. Sin embargo, el concepto de auditoría independiente requiere que la función del auditor no implique asumir responsabilidades en la preparación de los estados financieros o en el correspondiente control interno de la entidad, y que el auditor tenga una expectativa razonable de obtener la información necesaria para realizar la auditoría~~,~~ (incluida la información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares) siempre que la dirección pueda proporcionarla o conseguirla. En consecuencia, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar

---

16 Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados,* apartado 30.

~~17 Marco Internacional de los encargos de aseguramiento, apartado 17.~~

18 NIA 220 (Revisada), apartados ~~9–11~~16-21.

19 NIA 200, apartado A2.

malentendidos, se llega a un acuerdo con la dirección de que ésta reconoce y comprende que, al acordar y dejar constancia de los términos del encargo de auditoría descrito en los apartados 9-12, asume dichas responsabilidades.

…

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

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

…

A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término "control interno" abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes del sistema de control interno que pueden describirse como el entorno de control; el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; el sistema de información~~, incluidos los correspondientes procesos de negocio relevantes para la información financiera~~ y su comunicación y las actividades de control~~; y el seguimiento de los controles~~. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento[20]. El control interno de una entidad (en concreto, sus libros y registros contables o sus sistemas de contabilidad) refleja las necesidades de la dirección, la complejidad del negocio, la naturaleza de los riesgos a los que la entidad está sometida y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

…

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

A19a. Entre la información adicional que puede solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría están, en su caso, las cuestiones relacionadas con otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, los términos del encargo de auditoría también pueden reconocer las responsabilidades del auditor en relación con dicha otra información y, cuando proceda, las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

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

…

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito[21] (Ref: Apartados 10-11)

---

[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A91~~59~~ and anexo 3~~1~~.

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

…

Estructura y contenido de la carta de encargo

A23. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200[22]. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

…

- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701[23].
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

  …

- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros ~~y cualquier otra información complementaria~~, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información [24], con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.

…

A23a. Cuando no se requiera que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, puede ser útil para el auditor referirse en los términos del encargo de la auditoría a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y, en determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor mencione dicha posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

~~El artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, exigen incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riegos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales. La aplicación de~~

[22] NA 200, apartados 3-9.

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

[24] Tal y como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

~~la NIA-ES 701 permite dar cumplimiento a lo exigido en las citadas disposiciones legales~~De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC y en la NIA-ES 701, en el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público únicamente es obligatorio tener en cuenta a los efectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría las circunstancias referidas en el apartado 9.a) de la mencionada NIA-ES, y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA 701 deberán aplicarse en su totalidad.

A24. Cuando proceda, también pueden incluirse las siguientes cuestiones en la carta de encargo:

…

- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Una referencia y una descripción de las responsabilidades del auditor establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a una autoridad competente ajena a la entidad.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.

...

En el anexo 1 se recoge un ejemplo de carta de encargo de auditoría.

En relación con los apartados A23- ~~y~~ A24 anteriores, véase nota aclaratoria a ~~el~~ los apartados 9 a 12 de esta Norma.

…

***

Anexo 1

(Ref: Apartados A23-A24)

El presente ejemplo de carta encargo de auditoría no incluye todos los aspectos que de acuerdo con la LAC y su normativa de desarrollo ~~el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (R.D.L. 1/2011, de 1 de julio) y con su Reglamento de Desarrollo (R.D, 1517/2011, de 31 de octubre)~~ resultan obligatorios en una carta propuesta de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España.

En consecuencia, el presente contenido deberá ser adaptado y ampliado con los aspectos contenidos en los textos legales en vigor al objeto de que cumplan los requerimientos legales.

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos

y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 13 de esta NIA). Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

***

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC[25]:

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han solicitado ustedes[26] que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el ~~balance de situación~~ estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado ~~de resultados~~ del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, ~~y~~ así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

~~Realizaremos nuestra auditoría con el~~ Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra ~~de expresar una~~ opinión ~~sobre los estados financieros~~. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[*Responsabilidades del auditor*]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las ~~Normas Internacionales de Auditoría (~~NIA~~)~~. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. ~~así como~~ Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. ~~que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva~~ También:

- ~~la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de~~ Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material

[25] Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas - véase apartado A21.

[26] A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- ~~Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta~~ Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la ~~preparación de los estados financieros por parte de la entidad~~ auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad[27]. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- ~~Una auditoría también incluye la evaluación de~~ Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada ~~realizadas~~ por la dirección~~, así como~~.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- ~~la evaluación de~~ Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

[*Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6(b) de esta NIA)*.]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][28] reconocen y comprenden que son responsables de:

(a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[29];

(b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error;

---

[27] *Nota suprimida.*

[28] Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

[29] O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

(c) proporcionarnos[30]:

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

(ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría y

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

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[*Otra información relevante*]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*]

[Informes]

[*Insertar referencia adecuada ~~respecto~~ a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría, así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).]*

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)
.....
Nombre y cargo
Fecha

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 220 (Revisada) (procedentes de la NIA 600 (Revisada))

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

[30] Véanse en el apartado A23 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de un grupo~~s~~. La NIA 600 (Revisada)[31] trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600 (Revisada), adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 (Revisada) puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar ~~inmuebles, otro~~ inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

…

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

…

A21A. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el "socio del encargo" y el "equipo del encargo", a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.

…

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d),17)

…

A24. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas ~~que~~ de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 26~~19~~ y A59-A64~~38~~ de la NIA 600 (Revisada) contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.

….

A25. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión

[31] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente e identifica una cuestión compleja o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta[32] según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo.

…

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16 -21)

A38. La NIA 200[33] requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 (Revisada) incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

…

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

…

A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:

- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
- el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
- en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus ~~componentes~~ entidades y unidades de negocio; y
- si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.

A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:

---

[32] Véase el apartado 35.

[33] NIA 200, apartados 14 y A16-A19-

- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210[34];
- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240[35];
- al conocimiento del grupo~~, de sus componentes~~ y de sus entornos, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600 (Revisada), y ~~a~~ la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
- a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[36] y la NIA 265[37].

…

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

…

A60. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.

…

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

…

~~A76. En una auditoría de estados financieros de grupo, cuando los recursos son insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está siendo realizado en un componente por el auditor del componente, el socio del encargo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección o la firma de auditoría para que se pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.~~

…

Realización del encargo

---

[34] NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, apartado 9.

[35] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

[36] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

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

…

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

…

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

…

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la ~~materialidad~~ importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
  - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo. La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
  - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
  - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo~~, incluido, por ejemplo, en los casos en los que existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de la información financiera de un componente~~; y
  - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de ésta.

- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o una sección relativa a una «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 230 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 540 (Revisada), la NIA 600 (Revisada), la NIA 610 (Revisada), la NIA 720 (Revisada), las NIA de Informes sobre estados financieros auditados y del Proyecto de Gestión de la calidad)

NIA-ES 230, *Documentación de auditoría*

Introducción

…

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

…

3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:

   …

   - Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220 (Revisada)[38].

   ...

   - Permitir ~~R~~realizar revisiones ~~de control~~ de la calidad de los encargos[39], otros tipos de revisiones de los encargos[40] y las actividades de seguimiento según el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría ~~e inspecciones de conformidad con la NICC 1[41] o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[42]~~.

---

[38] NIA 220 (Revisada), ~~*Control*~~ *Gestión de la calidad de ~~la~~ una auditoría de estados financieros*, apartados ~~15-17~~29-34.

[39] Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*.

[40] NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* apartado A135.

[41] ~~NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartados 32-33, 35-38 y 48.~~

[42] ~~NIA 220, apartado 2.~~

- Permitir ~~R~~realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

~~Las referencias en esta Norma a la NICC 1, deben entenderse referidas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es una traducción adaptada de la NICC1 e incluye unos criterios de interpretación para su aplicación en España~~.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref: Apartado 8(a))

…

A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en ~~la~~ una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:

…

- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
  - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. ~~Dicha evidencia puede incluir procedimientos específicos aplicados para corroborar las respuestas de la dirección a las indagaciones del auditor.~~
  - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad ~~se ha responsabilizado~~ de la dirección~~,~~ y supervisión ~~y realización~~ del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo[43] ~~de la auditoría de conformidad con las NIA~~. Esto puede incluir documentación ~~sobre~~ que proporciona evidencia de la ~~oportuna~~ participación del socio del encargo suficiente y adecuada en ~~aspectos de~~ la auditoría, tales como su participación en ~~las~~ discusiones del equipo del encargo ~~requeridas por la NIA 315~~ [44].

…

[43] NIA 220 (Revisada), apartado 29.

[44] ~~NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 10.~~

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref: Apartado 8(c))

…

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

…

- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección ~~(por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas)~~.
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701[45], la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

  De acuerdo con lo indicado en el artículo 5.1.c) de la LAC y en la NIA-ES 701, en el caso de auditoría de entidades no consideradas de interés público es obligatorio tener en cuenta las circunstancias referidas en el apartado 9.a) de la mencionada norma, y los apartados concordantes correspondientes. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b) y c) de dicho apartado 9 podrán tenerse en cuenta voluntariamente, en cuyo caso los requerimientos de la NIA-ES 701 deberán aplicarse en su totalidad.

…

Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado. así como del revisor (Ref: Apartado 9)

…

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

A13. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre ~~requiere que el auditor revise el trabajo de auditoría realizado mediante~~ la revisión de la documentación de auditoría[46]. El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica que sea necesario que cada papel de trabajo específico incluya evidencia de la revisión. Sin embargo, el requerimiento comporta documentar el trabajo de auditoría que se revisó, quién revisó dicho trabajo, y la fecha de la revisión.

Documentación de las discusiones con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, sobre cuestiones significativas (Ref: Apartado 10)

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 8)

…

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable, y de su sistema de control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320[47], los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría, y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 12)

…

A19. El requerimiento de documentación sólo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias. Un requerimiento no es aplicable[48] únicamente en los casos en los que:

(a) la NIA en su totalidad no sea aplicable (por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, no es aplicable la NIA 610 (Revisada 2013)[49]; o

(b) el requerimiento incluya una condición y la condición no concurra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una opinión modificada en caso de imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría[50]. Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría se revisan ~~han de revisarse~~ de

---

[46] NIA 220 (Revisada), apartados ~~17~~29-34.

[47] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

[48] NIA 200, apartado 22.

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

[50] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220 (Revisada)[51] ~~, asumiendo el socio del encargo la responsabilidad final de dichos cambios~~.

Compilación del archivo final de auditoría (Ref: Apartados 14-16)

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 a 16 de esta Norma.

A21. La NI~~C~~GC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que ~~las firmas de auditoría establezcan~~ los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de auditoría establezcan un objetivo de calidad que trate la compilación oportuna de la documentación del encargo ~~políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos de auditoría~~ después de la fecha de los informes de los encargos[52]. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría[53].

A23. La NI~~C~~GC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan sistemas de gestión de la calidad para establecer un objetivo de calidad que trate el adecuado mantenimiento y ~~políticas y procedimientos para la~~ conservación de la documentación de los encargos para cumplir las necesidades de la firma de auditoría y las disposiciones legales, reglamentarias y los requerimientos de ética o las normas profesionales aplicables[54]. El plazo de conservación para encargos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o, cuando sea aplicable, de la fecha del informe de auditoría ~~del grupo~~ sobre los estados financieros del grupo, si ésta es posterior[55].

~~Véase nota aclaratoria al apartado 15 de esta Norma.~~

A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede encontrar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de completarse la compilación del archivo es la necesidad de aclarar documentación de auditoría existente como consecuencia de comentarios recibidos durante ~~las inspecciones~~ las actividades de seguimiento ~~realizadas por personal interno o terceros~~ o por inspecciones externas.

Anexo

(Ref: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA ~~en vigor, y~~ que contienen requerimientos específicos de documentación. ~~La~~ Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas ~~correspondientes~~ de las NIA.

…

- NIA 220 (Revisada), *~~Control~~ Gestión de la calidad de ~~la~~ una auditoría de estados financieros*, apartado~~s~~ ~~24 y 25~~41

…

[51] NIA 220 (Revisada), apartado~~s~~ ~~16~~29-34.
[52] NI~~C~~GC 1, apartado ~~45~~31(f).
[53] NI~~C~~GC 1, apartado ~~A54~~A83.
[54] NI~~C~~GC 1, apartado ~~47~~31(f).
[55] NI~~C~~GC 1, apartado ~~A61~~A85.

- NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables~~, incluidas las de valor razonable,~~ y de la correspondiente información ~~relacionada~~ a revelar - apartado 39~~23~~

…

- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*, apartado 59~~-50~~
- NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 36– 37.

….

- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 25.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 240 (procedentes de la NIA 250 (Revisada), la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 540 (Revisada), la NIA 600 (Revisada), la NIA 610 (Revisada) y del Proyecto de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros)

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

Introducción

Responsabilidades del auditor

…

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los controles ~~procedimientos de control~~ diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

…

8a. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente y otras NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A5a)

(a) responder al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta al incumplimiento y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;

(b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo) y

(c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

Requerimientos

Escepticismo profesional

12. De conformidad con la NIA 200[56], el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A7-A8)

…

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

15. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión[57]. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A10-A11)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

16. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y ~~incluido su~~ del sistema de control interno de la entidad, como se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019)[58], el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados ~~17–24~~23 - 43 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

La dirección y otras personas de la entidad

…

19. Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre ~~los auditores internos~~ las personas apropiadas de la función con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que

56 NIA 200, apartado 15.

57 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17-18 ~~10.~~

~~58~~ ~~NIA 315 (Revisada), apartados 5–24.~~

afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (Ref: Apartado A18)

Responsables del gobierno de la entidad

20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección[59], el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como ~~del control interno~~ de los controles que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref: Apartados A19-A21)

…

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

25. De conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar[60].

…

27. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor ~~obtendrá conocimiento de los correspondientes~~ identificará los controles de la entidad~~, incluidas las actividades de control, que sean relevantes para~~ que responden a dichos riesgos, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados[61]. (Ref: Apartados A31-A32)

…

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

…

Procedimientos de auditoría ~~en respuesta~~ que responden a riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la dirección

…

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

40. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, ~~lo~~se comunicará oportunamente con e~~a~~l nivel adecuado de ~~la~~ dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref: Apartados A59a-A60)

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

    (a) la dirección;

    (b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno o

---

[59] NIA 260 (Revisada), "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 13.

[60] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28~~25~~.

[61] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i) y 26(d).

(c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros;

el auditor se comunicará acerca de estas cuestiones con ~~a~~ los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, se comunicará acerca de estas sospechas con ~~a~~ los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Dichas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref: Apartados A59a, A61-A63)

42. El auditor se comunicará con ~~a~~ los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad. (Ref: Apartados A59a, A64)

~~Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión~~ Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad

43. Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: ~~tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad. Aunque es posible que el deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su cliente le impida hacerlo, en algunas circunstancias la responsabilidad legal del auditor puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad.~~ (Ref: Apartados A65-A67)

(a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

(b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

~~A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se atenderá a lo establecido en el artículo 25 y en la Disposición final primera del TRLAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación~~. A efectos de lo dispuesto en este apartado, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

Documentación

44. En relación con ~~el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de~~ la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material requerida por la NIA 315 (Revisada 2019)[62], el auditor incluirá en la documentación de auditoría ~~requerida por la NIA 315~~ evidencia de[63]:

(a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; ~~y~~

(b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones; y

[62] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38 ~~NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.~~

[63] NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6 ~~NIA 315, apartado 32.~~

(c) controles identificados en el componente de actividades de control que responden a riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude (Ref: Apartado 3)

…

A4. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la dirección eluda controles que, por lo demás, operan eficazmente. La dirección puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización intencionada de técnicas como las siguientes:

…

- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Omitiendo, presentando de manera confusa o revelando con incorrecciones la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- Ocultando ~~, o no revelando,~~ hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.

…

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 8a)

A5a. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. (*Párrafo suprimido*)[64].

Véase nota aclaratoria al apartado 8a de esta Norma.

…

Escepticismo profesional (Ref: Apartados 12-14)

A7. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y los controles ~~ejercidos~~ identificados, en su caso, en el componente de actividades de control sobre su preparación y mantenimiento~~, cuando sean relevantes~~. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

…

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 15)

…

[64] *Nota suprimida*.

A11. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del encargo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad (incluidos cada uno de los estados y la información a revelar) pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
- La consideración del riesgo de que la dirección pueda intentar presentar la información a revelar de un modo que pueda confundir en la comprensión de las cuestiones que se revelan (por ejemplo, incluyendo demasiada información no material o utilizando una terminología poco clara o ambigua).

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Indagaciones ante la dirección

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref: Apartado 17(a))

…

Indagaciones ~~entre~~ ante los auditores internos (Ref: Apartado 19)

A18. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a ~~sobre~~ las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna[65]. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades ~~de auditoría interna~~ específicas de la función, como por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, ~~los auditores internos~~ la función de auditoría interna haya~~n~~ aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A19. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y ~~del control interno relevante~~ de los controles que responden a esos riesgos. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países,

[65] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a)(ii)~~23~~ y NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos.

es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes[66].

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de ~~exposición~~ susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles ~~internos~~ que responden a los ~~al~~ riesgos de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

…

Consideración de otra información (Ref: Apartado 23)

A22. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref: Apartado 24)

…

A25. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o ~~elemento de presión~~ presiones para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen el sesgo intencionado de la dirección son, en la medida en la que afectan al riesgo inherente, factores de riesgo inherente[67]. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la

[66] Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

[67] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f).

racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer ~~su~~ la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento requerido del entorno de control de la entidad[68]. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

…

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

Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref: Apartado 26)

…

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref: Apartado 27)

A31. La dirección puede ~~ponderar~~ realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar~~, así como~~ y sobre la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha ~~ponderación~~ consideración, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

A32. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. ~~Al hacerlo,~~ En la identificación de los controles que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida ~~de dicho conocimiento~~ de la identificación de esos controles, y de la evaluación de su diseño, y de la determinación de si han sido implementados también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas ~~de carácter~~ globales

…

Procedimientos de auditoría ~~en respuesta~~ que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref: Apartado 32(a))

…

[68] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

A42. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario[69], ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A43. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- *La identificación y la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude*. La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden ~~facilitar a éste~~ ayudarle en la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.

...

- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener*. En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de ~~pasos y procedimientos~~ controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar ~~procedimientos y~~ controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.

…

- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios*. Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos ~~al mismo grado~~ a la misma naturaleza y extensión de los controles ~~interno~~ que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

…

Estimaciones contables (Ref: Apartado 32(b))

…

A47. La NIA 540 (Revisada) también requiere una revisión retrospectiva. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia ~~del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior~~ de las estimaciones contables anteriores, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior realizada por la dirección ~~de las estimaciones del periodo anterior que sea pertinente para realizar las estimaciones contables~~ para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros,

[69] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (ii).

como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 540 (Revisada).

…

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 40-42)

A59a. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

…

~~**Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión**~~ **Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad** (Ref: Apartado 43)

En relación con lo dispuesto en los apartados A65-A66, véase nota aclaratoria al apartado 43 de esta Norma.

A65. La NIA 250 (Revisada)[70] proporciona orientaciones adicionales para la determinación por el auditor de si se requiere o es adecuado informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, teniendo en cuenta el deber de confidencialidad del auditor. ~~El deber del auditor de preservar la confidencialidad de la información del cliente puede impedir que se informe sobre el fraude a un tercero ajeno a la entidad cliente. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían de un país a otro, y en determinadas circunstancias el deber de confidencialidad puede quedar invalidado por la normativa legal o los tribunales de justicia. En algunos países, el auditor de una entidad financiera tiene el deber establecido legalmente de informar de la existencia de un fraude a las autoridades de supervisión. Asimismo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a las autoridades cuando la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.~~

A66. La determinación requerida por el apartado 43 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, ~~E~~el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar ~~apropiado~~ obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de actuar de un modo determinado. ~~determinar la forma de proceder adecuada según las circunstancias, con el propósito de establecer los pasos necesarios teniendo en cuenta los aspectos de interés público del fraude identificado.~~

[70] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados A28-A34.

…

Anexo 1

(Ref: Apartado A25)

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

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

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles (es decir, el riesgo inherente). Esos factores son factores de riesgo inherente, en la medida en que afectan al riesgo inherente, y pueden deberse a sesgo de la dirección. Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden surgir de otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden originar oportunidades que tienen como resultado susceptibilidad de incorrección debida a fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad, tales como limitaciones o deficiencias en el control interno de la entidad que originan esas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalizaciones pueden surgir, en especial, de limitaciones o deficiencias en el entorno de control de la entidad.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

…

Incentivos y ~~elementos de presión~~ presiones

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

…

Oportunidades

…

~~Los componentes del control interno son deficientes~~ Las deficiencias en el control interno como ~~consecuencia~~ resultado de:

- Un ~~seguimiento inadecuado de los controles~~ proceso inadecuado de seguimiento del sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, ~~de auditoría interna o~~ de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.

…

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones ~~originadas por~~ debidas a la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones ~~derivadas de~~ debidas a una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y ~~elementos de presión~~ presiones; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos

Incentivos y ~~elementos de presión~~ presiones

…

Oportunidades

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

…

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

…

Actitudes y racionalización

…

- Falta de atención con respecto al control ~~interno~~ de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas ~~adecuadas~~ correctoras adecuadas de deficiencias conocidas en el control interno.

…

Anexo 2

(Ref: Apartado A40)

…

Consideración relativa a las afirmaciones

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

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

…

- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 250 (Revisada) (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 600 (Revisada) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

…

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. (*Frase suprimida*).

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

…

Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento

…

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones

escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con ~~actividades de control específicas~~ controles específicos, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

…

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado ~~A9~~ A55 de la NIA 220 (Revisada)[71] establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.
>
> Por otra parte, en los supuestos de sustitución de auditores, en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor, se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y, en el caso de entidades de interés público, se considerará, además, lo establecido en el artículo 44 de la LAC y en el artículo 18 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. Debe tenerse igualmente presente la Norma Técnica de Auditoría sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

…

Comunicación e información sobre de incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento

…

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartado 29)

…

A30. En otros casos, …

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

…

Documentación (Ref: Apartado 30)

…

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias …

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 260 (Revisada) (procedentes de la NIA 250 (Revisada), la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 540 (Revisada), la NIA 600 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de los Proyectos de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros y de Gestión de la calidad)

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

Introducción

…

La función de la comunicación

7. En algunas jurisdicciones, ~~L~~las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad. ~~Por ejemplo, dichas~~ Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas ~~algunas~~ circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor l~~os conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación~~ pueden ser complejas ~~complejos En tales casos,~~ y ~~el auditor~~ puede ~~contemplar la posibilidad de~~ considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

La independencia del auditor

17. En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:

    (a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos de ética ~~éticos~~ aplicables en relación con la independencia; y

(i) todas las relaciones y ~~otros asuntos~~ otras cuestiones existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia de éste. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se detallarán por concepto para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y

(ii) con relación a amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable, las medidas tomadas para hacer frente a las amenazas, incluidas aquellas que fueron adoptadas para eliminar las circunstancias que originan la amenaza, o las salvaguardas ~~aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o~~ para reducir las amenazas a un nivel aceptable. (Ref: Apartados A29-A32)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

….

A4. La NIA 600 (Revisada) incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por ~~los~~ el auditor~~es~~ de~~l un~~ grupo con los responsables del gobierno ~~de la entidad~~ del grupo[72]. Las cuestiones comunicadas pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención del auditor del grupo y que este considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. Los auditores de los componentes también pueden comunicar cuestiones a los responsables del gobierno del componente[73]. ~~Cuando la entidad es un componente de un grupo,~~ En esas circunstancias, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y ~~del asunto~~ de la cuestión a comunicar. En algunos casos, ~~varios componentes~~ varias entidades o unidades de negocio pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de ~~dichos componentes~~ dichas entidades o unidades de negocio son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando ~~estos componentes~~ entidades o unidades de negocio simultáneamente a efectos de comunicación.

…

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

...

[72] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*, apartado 57~~49~~.

[73] NIA 600 (Revisada), apartado 45(i).

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que se determinó que eran riesgos significativos ~~requieren una consideración de auditoría especial~~. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

…

- El enfoque del auditor en relación con el sistema de control interno de la entidad ~~los controles internos relevantes para la auditoría~~.

…

- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.
- El enfoque previsto por el auditor para tratar las implicaciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos.[74]
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:

  …

  - Las comunicaciones significativas entre la entidad y ~~con~~ las autoridades reguladoras.

  …

…

- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas y el efecto de dicha evolución en, por ejemplo, la presentación global, la estructura y contenido de los estados financieros, así como:
  - La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros y
  - La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

[74] ~~NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y~~ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.

…

- Los documentos que comprende la otra información (según se define en la NIA 720 (Revisada)) y el modo y momento en que se prevé que se publiquen esos documentos. ~~*(Frase suprimida)*~~ Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad también pueden abarcar las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

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

...

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis ~~clave~~ en la realización de estimaciones contables ~~sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medición~~. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés ~~en la valoración que hace el auditor de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos.~~ en la opinión del auditor acerca del grado en que la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente afectan a la selección y aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de una estimación contable significativa, así como en la evaluación del auditor de si la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y sobre la calidad de la información revelada. Cuando proceda, ello puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad

relacionada con estimaciones contables no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad. Por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable sería, a juicio del auditor, más adecuado. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

…

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: Apartado 16(e))

…

A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales de la otra información que hayan sido corregidas.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)-(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas o consideradas por el revisor de ~~control de~~ la calidad del encargo cuando este se haya nombrado~~, de conformidad con la NIA 220~~[75].

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

Véase nota aclaratoria al apartado 17 de esta Norma

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos de ética ~~éticos~~ aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.[76]

A30. La comunicación acerca de las relaciones y otras cuestiones ~~otros asuntos, así como~~ y cómo se ha hecho frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable ~~las salvaguardas que deben comunicarse,~~ varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, ~~comprenden lo siguiente:~~ trata las amenazas a la independencia, las salvaguardas para reducir las amenazas y las medidas para eliminar circunstancias que originaron amenazas.

~~(a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como amenazas de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y~~

~~(b) las salvaguardas establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias, las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad, así como las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría~~

A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias…

…

El proceso de comunicación (Ref: Apartado 18)

…

Comunicación con la dirección

…

~~[75] Véanse los apartados 19–22 y A23–A33 de la NIA 220, *Control de* calidad de la auditoría de estados financieros.~~

[76] NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 14.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 21)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son ~~factores~~ circunstancias relevantes, entre otr~~o~~as, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

…

- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre cómo se hará frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable ~~sobre las salvaguardas correspondientes, como~~, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios ~~distintos a la~~ que no son de auditoría, y en una discusión de cierre.

…

…

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

…

A52. Como se indica en el apartado A4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada 2019) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos.[77] Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

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

En este anexo se identifican los apartados de la NI~~C~~GC 1[78] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar ~~asuntos específicos~~ cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NI~~C~~GC 1, *~~Control~~ Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías ~~y~~ o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad ~~y~~ o servicios relacionados*, apartado ~~30(a)~~34(e)

…

[77] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A77.

[78] NI~~C~~GC 1, *~~Control~~ Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías ~~y~~ o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad ~~y~~ o servicios relacionados.*



- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartados 14, 19 y 22-24.

…

- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura* – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* - apartado 38

…

- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)* – apartado 5749
- ~~NIA 610 (Revisada), Utilización del trabajo de los auditores internos, apartado 18 y~~ NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos, apartados 20 y 31.

…

Anexo 2

(Ref: Apartados 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19-A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

…

Estimaciones contables y la correspondiente información a revelar

~~En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540[79], tales como, por ejemplo:~~ El Anexo 2 de la NIA 540 (Revisada) incluye cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad relativas a aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

- ~~El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.~~
- ~~Cambios en circunstancias que pueden originar nuevas estimaciones contables o la necesidad de revisar las estimaciones existentes.~~
- ~~Si la decisión de la dirección de reconocer, o de no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable.~~
- ~~Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables y, de ser así, los motivos y el resultado de las estimaciones contables en ejercicios anteriores.~~
- ~~El proceso seguido por la dirección para la realización de estimaciones contables (por ejemplo,~~

~~[79] NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*~~

~~cuando la dirección ha utilizado un modelo), así como si la base de medición seleccionada para la estimación contable es conforme con el marco de información financiera aplicable.~~

- ~~Si son razonables las hipótesis significativas utilizadas por la dirección en el desarrollo de la estimación contable.~~
- ~~En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.~~
- ~~Riesgos de incorrección material~~
- ~~Indicadores de un posible sesgo de la dirección.~~
- ~~El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.~~
- ~~Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.~~

Información revelada en los estados financieros

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 265 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada)

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330. La NIA 260 (Revisada) establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.

2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del sistema de control interno de la entidad ~~relevante para la auditoría~~[4]. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el sistema de control interno de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias de control en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias

identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 7)

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A3. Aunque los conceptos subyacentes ~~a~~ de los controles en el componente de las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de ~~actividades de~~ controles debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede ~~suponer~~ proporcionar un control eficaz sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de ~~actividades de control más detalladas~~ controles más detallados.

…

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

…

A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones. Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación ~~relevante~~ o componente del sistema de control interno de la entidad puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

…

Comunicación de deficiencias en el control interno

…

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

…

A24. Si, en un periodo anterior, el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y la dirección ha decidido no corregirlas por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por la función de auditoría interna~~auditores internos~~ o por las autoridades reguladoras o por las autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha

habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. …

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 300 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 600 (Revisada), la NIA 610 (Revisada), la NIA 610 (Revisada 2013) y de los Proyectos de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros y de Gestión de la calidad)

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar ~~la~~ una auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

~~**La función y el momento de realización de la planificación.**~~

2. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. La gestión de la calidad en los encargos de conformidad con la NIA 220 (Revisada) junto con ~~U~~una planificación adecuada de conformidad con esta NIA favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes: (Ref: Apartados ~~A1~~, A0-A3)

   …

…

Requerimientos

…

Actividades preliminares del encargo

6. El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:

   (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 (Revisada) relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y el encargo ~~específico~~ de auditoría[80];

   (b) la evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220 (Revisada)[81]; y

   (c) el establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA

[80] NIA 220 (Revisada), ~~*Control*~~ *Gestión de la calidad de* ~~*la*~~ *una auditoría de estados financieros*, apartados ~~12–13~~22-24.

[81] NIA 220 (Revisada), apartados ~~9–11~~16-21.

210[82]. (Ref: Apartados A5-A7)

Actividades de planificación

…

8. Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor considerará la información obtenida de cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) y:

…

(e) determinará la naturaleza, ~~el~~ momento de empleo y ~~la~~ extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo[83]. (Ref: Apartados: A8-A11)

9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:

(a) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A16-A17)

(~~a~~b) la naturaleza, ~~el~~ momento de realización y ~~la~~ extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada 2019)[84].

(~~b~~c) la naturaleza, ~~el~~ momento de realización y ~~la~~ extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330[85];

(~~c~~d) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref: Apartados A12-A14)

…

10A. El socio del encargo revisará la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

~~11. El auditor planificará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A16–A17)~~

Documentación

12. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[86]:

…

(c) cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, incluidos los cambios significativos a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, y la revisión de su trabajo[87],así como los motivos de dichos cambios. (Ref: Apartados A18-A21)

---

82 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* - apartados 9-13.

83 NIA 220 (Revisada), apartado 25.

84 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de*l ~~*los*~~ *riesgo*~~*s*~~ *de incorrección material* ~~*mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*~~

85 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

86 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

87 NIA 220 (Revisada), apartados 30 y A91-A92.

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales

13. El auditor realizará las siguientes actividades antes de empezar una auditoría inicial:

    (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 (Revisada) relativos a la aceptación de ~~las~~ relaciones con clientes y ~~el~~ los encargos ~~específico~~ de auditoría[88] y

    (b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartado: A22)

> A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la comunicación con el auditor predecesor, se debe atender a lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC ~~25.2.f) del TRLAC~~ y en su normativa de desarrollo.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

A0. La NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. La información obtenida de cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) es pertinente a esta NIA. Por ejemplo, de conformidad con la NIA 220 (Revisada), se requiere que el socio del encargo determine que se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Dicha determinación es directamente aplicable cuando se determina la naturaleza, momento de utilización y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo en la estrategia global, tal y como requiere el apartado 8 de esta NIA.

~~**La función y el momento de realización de la planificación** (Ref: Apartado 2)~~

A1. La naturaleza y ~~la~~ extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y ~~la~~ complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría. Al planificar la auditoría, el auditor puede utilizar técnicas y herramientas de gestión de proyectos. La NIA 220 (Revisada)[89] describe cómo dichas técnicas y herramientas pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo.

…

A3. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para ~~facilitar la realización y dirección del encargo de auditoría~~ ayudar al auditor a gestionar y alcanzar la calidad en el encargo (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría son responsabilidad del auditor. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que poner atención para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir con la dirección la naturaleza o el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados

---

88 NIA 220 (Revisada), apartados ~~12–13~~22-24.

89 NIA 220 (Revisada), apartados A73-A74.

puede comprometer la eficacia de la auditoría, al hacer demasiado predecibles los procedimientos de auditoría.

…

Actividades preliminares del encargo (Ref: Apartado 6)

A5. La realización, al comienzo del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares del encargo detalladas en el apartado 6 ~~facilita~~ ayuda al auditor en la identificación y la evaluación de hechos o ~~las~~ circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para ~~planificar y realizar el encargo de auditoría~~ gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de conformidad con la NIA 220 (Revisada).

A6. La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría ~~de forma que~~ para, por ejemplo:

- ~~el auditor mantenga~~ Mantener la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo.
- Determinar que no hay~~a~~ cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo.

  A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC ~~3.2 y 19 del TRLAC~~ y en su normativa de desarrollo

- Determinar que no se produ~~zcan~~cen malentendidos con el cliente con respecto a los términos del encargo.

A7. ~~La consideración por el auditor de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo de auditoría, a medida que se producen condiciones y cambios en las circunstancias.~~ La aplicación de procedimientos iniciales relativos tanto a la continuidad de los clientes como a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo de auditoría actual requiere que se hayan completado antes de realizar otras actividades significativas del encargo de auditoría actual. Con respecto a encargos de auditoría recurrentes, dichos procedimientos iniciales a menudo se producen poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior.

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartados 7-8)

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría ~~facilita al auditor la determinación~~ después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, puede incluir ~~de~~ cuestiones como las siguientes:

- ~~los~~la naturaleza de recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) a emplear en áreas de auditoría específicas~~, tales como~~. Por ejemplo, ~~la asignación~~ el empleo de miembros del equipo con ~~la adecuada~~ experiencia para las áreas de riesgo elevado o la ~~intervención~~ asignación de expertos ~~en~~ para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas~~, tal como~~. Por ejemplo, el número de miembros del equipo asignados ~~a la observación del~~ para asistir al recuento físico de existencias en múltiples centros de trabajo ~~que resulten materiales~~, la naturaleza y ~~la~~

extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión ~~del~~ de su trabajo ~~de otros auditores~~ en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;

- ~~el momento en que~~ cuándo van a emplearse dichos recursos; por ejemplo, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- el modo en que se ~~gestionan,~~ dirigen ~~y,~~ supervisan o utilizan dichos recursos~~;~~. P~~p~~or ejemplo, ~~el momento en que~~ cuándo se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo y/o~~,~~ la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (por ejemplo, dentro o fuera de la entidad)~~, y si se van a llevar a cabo revisiones de control de calidad del encargo~~.

A8a. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre recursos para los encargos y sobre la realización de los encargos (incluida la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo).

…

El plan de auditoría (Ref: Apartado 9)

A14. La NIA 220 (Revisada) trata de la responsabilidad del socio del encargo con relación a la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo[90].

A12a. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores en su relación con la información a revelar es importante, teniendo en cuenta tanto la amplia gama de información como el grado de detalle que puede abarcar esa información a revelar. Además, cierta información a revelar puede contener información que no se obtiene del mayor ni de los auxiliares, lo que puede también afectar a los riesgos valorados y a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para tratarlos.

A12b. La consideración de la información a revelar en los momentos iniciales de la auditoría también facilita al auditor prestar la debida atención y planificar el tiempo adecuado para hacer frente a la información a revelar del mismo modo que a los tipos de transacciones, hechos y saldos contables. La consideración en los momentos iniciales también puede ayudar al auditor a determinar los efectos en la auditoría de:

- información a revelar significativa nueva o revisada como resultado de cambios en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad (por ejemplo, un cambio en la identificación de segmentos requerida y la información por segmentos como consecuencia de una combinación de negocios significativa);
- nueva información a revelar significativa o revisada debida a cambios en el marco de información financiera aplicable;
- la necesidad de que intervenga un experto del auditor para ayudar en los procedimientos de auditoría relacionados con determinada información a revelar (por ejemplo, información a revelar relacionada con pensiones u otros beneficios por jubilación) y

[90] NIA 220 (Revisada), apartados 29-31.

- cuestiones relacionadas con información a revelar que el auditor puede desear discutir con los responsables del gobierno de la entidad[91].

…

~~*Dirección, supervisión y revisión* (Ref: Apartado 11)~~

~~A14. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo varían en función de numerosos factores, entre otros:~~

- ~~La dimensión y la complejidad de la entidad.~~
- ~~El área de auditoría.~~
- ~~Los riesgos valorados de incorrección material (por ejemplo, un aumento del riesgo valorado de incorrección material para un área determinada de la auditoría normalmente requiere el correspondiente aumento de la extensión y del tiempo de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo).~~
- ~~La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo que realiza el trabajo de auditoría.~~

~~La NIA 220 contiene orientaciones adicionales sobre la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.[92]~~

~~*Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión*~~

~~A15. Si el socio del encargo realiza toda la auditoría, no se plantean cuestiones relativas a la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo o a la revisión de su trabajo. En estos casos, el socio del encargo, al haber realizado personalmente todos los aspectos del trabajo, conocerá todas las cuestiones que resulten materiales. Formarse una opinión objetiva sobre la adecuación de los juicios realizados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si concurren aspectos complejos o inusuales y la auditoría la realiza un profesional ejerciente individual, es aconsejable consultar a otros auditores experimentados o a la organización profesional del auditor.~~

Documentación (Ref: Apartado 12)

A16. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave ~~consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y~~ para gestionar la calidad en el encargo y un medio para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, ~~el~~ momento de realización y ~~la~~ ejecución de la auditoría.

…

A18A. Documentar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo de conformidad con la NIA 220 (Revisada) puede también proporcionar un registro de los cambios significativos a la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de la dirección, supervisión y revisión.

---

[91] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A12.

~~[92] NIA 220, apartados 15-17.~~

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A19. Como se indica en el apartado A11, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones (véase apartado A19)[93] que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de ~~actividades de control relevantes~~ controles, lo que es probable en una entidad de pequeña dimensión, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales (Ref: Apartado 13)

A20. El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes. Para un encargo de auditoría inicial, entre las cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el establecimiento de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría están las siguientes:

…

- Cualquier aspecto importante (incluida la aplicación de principios contables o de normas de auditoría e información financiera) discutido con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad y el modo en que ~~estos asuntos~~ estas cuestiones afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura[94].
- Otr~~o~~as ~~procedimientos requeridos~~ respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría ~~el sistema de control de calidad de la firma de auditoría~~ para encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, dicho sistema de ~~control~~ gestión de la calidad puede incluir respuestas que ~~requerir~~ requieren ~~la participación de~~ que otro socio ~~o de~~ u otra persona ~~de categoría superior para revisar~~ con autoridad suficiente revise la estrategia global de auditoría antes de iniciar procedimientos de auditoría significativos, o para revisar los informes antes de su emisión).

Anexo

(Ref: Apartados 7-8, A8-A11)

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al ~~establecer la estrategia global de auditoría~~ gestionar la calidad en el encargo. Muchas de estas cuestiones ~~también~~ influirán en ~~la~~su estrategia global de auditoría y en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es necesariamente exhaustiva.

---

[93] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

[94] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*.

Características del encargo

…

- ~~La amplitud prevista~~ El alcance previsto de la auditoría, incluidos~~, el número y los centros de trabajo de~~ los componentes ~~que van a incluirse~~ en los que está previsto que se realice trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo, y el grado de participación de los auditores de los componentes.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus ~~componentes~~ entidades o sus unidades de negocio que determinan el modo en que ~~debe consolidar~~ va a ser consolidado el grupo.
- ~~La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.~~

…

- El requerimiento ~~La necesidad~~ de una auditoría de estados financieros por motivos legales, reglamentarios u otros ~~una auditoría de los estados financieros individuales, exigida por Ley,~~ además de~~l~~al trabajo de auditoría a efectos de ~~consolidación~~ la auditoría de un grupo.
- ~~La disponibilidad del trabajo de los auditores internos y la medida en que el auditor puede basarse en dicho trabajo.~~
- Si la entidad dispone de una función de auditoría interna y, en su caso, si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización, para los fines de la auditoría.

  A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada 2013) sobre la no aplicabilidad de la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

…

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones

…

- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos y fechas de las ~~de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras~~ comunicaciones relacionadas con ~~la auditoría de componentes~~ el trabajo de auditoría realizado a efectos de la auditoría de un grupo.
- La naturaleza y ~~el~~ momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo de auditoría realizado.

…

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320[95] y, cuando proceda:
  - La determinación de la importancia relativa para la realización del trabajo de los componentes y

[95] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600 (Revisada)[96].

- ~~La identificación preliminar de los componentes significativos y de~~Las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, ~~de~~ los saldos contables y ~~de~~ la información a revelar que puedan ser significativos ~~materiales~~.

...

- El impacto del riesgo valorado de incorrección material con relación a los estados financieros a nivel global, en la dirección, la supervisión y la revisión.
- La evidencia del compromiso de la dirección con el diseño, la implementación y el mantenimiento de un control interno sólido, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable, tales como cambios en normas contables, que pueden conllevar información a revelar significativa nueva o revisada.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- El proceso o procesos utilizados por la dirección para identificar y preparar la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable, así como la información a revelar que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.

…

- ~~Los cambios significativos en el marco de información financiera, por ejemplo, en las normas contables.~~

…

Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos

- ~~La selección del~~ Los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales asignados o puestos a disposición del encargo (por ejemplo, la asignación del equipo del encargo ~~(incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo)~~ y ~~la asignación~~ del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material).
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 315 (Revisada 2019) (procedentes de la NIA 600 (Revisada) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

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

[96] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*, apartados ~~21-23 y 40(c)~~35–36.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información ~~con el fin de~~ que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude[97]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

…

- NIA 600 (Revisada)[98] en relación con los estados financieros de grupos.

…

Información procedente de otras fuentes

…

Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220 (Revisada), incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto[99].

…

…

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

…

Graduación

…

A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables ~~de las auditorías de~~ del trabajo a realizar en los componentes, delegando la discusión con otros

---

97 NIA 240, apartados 12-27.

98 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

99 NIA 220 (Revisada) ~~*Control*~~ *Gestión de la calidad de ~~la~~una auditoría de estados financieros*, apartados ~~12~~22-24.

miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

…

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

…

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref: Apartado 19(a)(ii))

…

Factores sectoriales

…

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

> **Ejemplo**:
>
> En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con ~~el conocimiento y la experiencia suficientes~~ la competencia y capacidad adecuadas[100].

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37)

…

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

…

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- …
- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella[101].
- La NIA 600 (Revisada) requiere que el auditor del grupo evalúe lo adecuado del diseño y de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o de riesgos significativos, sobre los que el auditor de un componente está determinando los

[100] NIA 220 (Revisada), apartados ~~14~~25-28.
[101] NIA 220 (Revisada), apartados ~~17~~32 y ~~A19~~A87-A89.

procedimientos de auditoría posteriores a aplicar ~~una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente~~[102].

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 320 (procedentes de la NIA 600 (Revisada) y del Proyecto de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros)

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

Introducción

…

Importancia relativa en el contexto de una auditoría

...

6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre ~~la magnitud de~~ las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:

   (a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;

   (b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

   (c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

   La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. ~~Aunque no sea~~No es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza~~,~~ . Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las incorrecciones potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material.[103] Además, al evaluar el efecto en los estados financieros de todas las incorrecciones no corregidas, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido~~, al evaluar su efecto en los estados financieros,~~[104]. (Ref: Apartado A1a)

…

[102] NIA 600 (Revisada), apartado ~~30 y 42~~42.

[103] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material, apartados A128a-A128b.

[104] NIA 450, apartado A16.

Definici~~ó~~ones

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

   (a) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo: ~~se refiere a la c~~ Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, ~~al objeto de~~ para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo ~~la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto~~. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

   (b) Riesgo de agregación: la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para el estado financiero en su conjunto.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

…

Importancia relativa en el contexto de una auditoría (Ref: Apartado 6)

A1a. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material[105] requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Al considerar si las incorrecciones en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

- Las circunstancias de la entidad durante el periodo (por ejemplo, la entidad puede haber realizado una combinación de negocios significativa durante el periodo).
- El marco de información financiera aplicable, así como los cambios al mismo (por ejemplo, una nueva norma de información financiera puede requerir nueva información a revelar cualitativa que sea significativa para la entidad).
- La información a revelar cualitativa que es importante para los usuarios de los estados financieros debido a la naturaleza de la entidad (por ejemplo, la información a revelar sobre el riesgo de liquidez puede ser importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad financiera).
- …

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y ~~de la importancia relativa~~ para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

[105] El apartado 25 de la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

…

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (Ref: Apartado 10)

A10. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, quepa razonablemente prever que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas, ~~y~~ la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, y los análisis de sensibilidad para las estimaciones de valor razonable con un grado elevado de incertidumbre en la estimación).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).
- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, ~~un negocio adquirido recientemente~~revelaciones sobre segmentos o sobre una combinación de negocios significativa).

…

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 11)

A12. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales~~,~~ pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija por debajo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto para reducir el riesgo de agregación ~~reducir~~ a un nivel adecuadamente bajo ~~a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto~~. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa ~~establecido~~ para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 330 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019) y del Proyecto de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros)

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[106].

…

Requerimientos

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

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4-A8; A42-A52)

7. Para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ que han de ser aplicados, el auditor:

   (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar significativos, incluyendo:

      (i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta ~~material~~ debido a las características específicas del ~~correspondiente~~ tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente), y

      (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles ~~relevantes~~ que responden al riesgo de incorrección material(es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto ~~confiar en~~ comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9-A18)

   (b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19)

[106] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.~~*

Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ si:

   (a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto ~~confiar en~~ comprobar la eficacia operativa de los controles); o

   (b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: Apartados A20-A24)

…

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

   (a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:

      …

      (iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26-A29b)

   (b) En la medida en que no lo haya tratado, d~~D~~eterminará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: Apartados A30-A31)

…

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

   (a) la eficacia de otros ~~elementos~~ componentes del sistema de control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el ~~seguimiento de los controles~~ proceso para el seguimiento del sistema de control interno y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

   …

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

   …

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga ~~previsto~~ la intención de confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ en los que tenga intención de confiar, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A40)

17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref: Apartado A41)

…

(c) resulta necesario responder a los riesgos ~~potenciales~~ de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

(a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos, y

(b) examen de los asientos del ~~libro~~ diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A52)

…

Adecuación de la presentación ~~y de la información revelada~~ de los estados financieros

24. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros~~, incluida la información a revelar relacionada,~~ es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

- la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
- la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref: Apartado A59)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

…

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada ~~sobre~~ relacionada con una afirmación ~~material~~ relevante ~~de los estados financieros~~ acerca de un tipo de transacciones,

saldo contable o información a revelar, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor incluirá e~~E~~n la documentación de auditoría ~~el auditor incluirá~~[107]:

    (a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ aplicados;

    …

…

30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros concuerda~~n~~ o ha~~n~~ sido ~~conciliados~~conciliada con los registros contables que la~~los~~ sustentan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref: Apartado 5)

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo ~~de auditoría~~ del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- ~~Proporcionar más supervisión.~~Introducir cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría requeridos por la NIA 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:
    - En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320.
    - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter convincente de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento por la entidad.
    - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la

[107] NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de incorrección material se valora como más alto.

- ~~Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.~~

…

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

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

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

…

(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la ~~correspondiente~~ valoración del riesgo de incorrección material. Esto se puede producir porque ~~los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque~~ el auditor no ha identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en consecuencia, no se requiere que compruebe la eficacia de los controles. ~~la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, e~~En consecuencia, el auditor ~~no tiene previsto confiar en~~ puede no tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o

(c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuando la valoración del riesgo de incorrección material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo valorado de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

…

A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una ~~actividad de~~ control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ y la valoración del riesgo

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones (Ref: Apartado 7(a))

Naturaleza

A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realice valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo inherente valorando la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones relevantes[108]. Los riesgos valorados por el auditor incluidos los motivos de dichos riesgos valorados pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de ocurrencia.

A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como "más bajo" debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como "más bajo" ~~debido a los controles internos,~~ porque el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles y ~~el auditor tiene previsto~~ basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

…

A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ayudar ~~facilitar~~ al auditor en la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:

- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables~~.~~, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos,

…

A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

[108] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

- El entorno de control.

…

- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

…

A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas técnicas pueden ~~utilizarse~~ emplearse para seleccionar ~~muestras de transacciones~~ las transacciones de la muestra a partir de ~~ficheros~~ los archivos electrónicos clave, para ~~separar las~~ clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre ~~toda~~ el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

Consideraciones específicas para ~~las~~ entidades del sector público

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de ~~actividades de~~ controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de ~~actividades de~~ controles o de ~~otros~~ componentes ~~de control~~ del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo valorado más alto (Ref: ~~Par~~ Apartado 7(b))

A19. ~~A la hora de~~ Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación relevante y cuando el auditor tenga previsto comprobar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

…

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones[109]. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles ~~relevantes~~ que responden al riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

…

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref: Apartado 10(a))

…

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de ~~actividades de~~ controles, tales como ~~las actividades de control realizadas mediante ordenador~~ los controles automatizados. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Extensión de las pruebas de controles

…

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique ~~el programa~~ la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por ~~el programa~~ la aplicación de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la comprobación de los controles generales de TI relacionados con la aplicación de TI. ~~determinación de que:~~

- ~~no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;~~
- ~~se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y~~
- ~~otros controles generales relevantes sean eficaces.~~

[109] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33 ~~30.~~

~~Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.~~

A29a. Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de controles que respondan a riesgos de incorrección material relacionados con la integridad de los datos de la entidad o con la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema, o para responder a los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esas pruebas de controles pueden incluir pruebas de controles generales de TI que tratan las cuestiones del apartado 10(a). En ese caso, es posible que el auditor no tenga que realizar pruebas adicionales para obtener evidencia sobre las cuestiones del apartado 10(a).

A29b. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, puede tener en cuenta la naturaleza del riesgo o los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI, que fueron identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[110], para sustentar el diseño de los procedimientos adicionales para responder al riesgo valorado de incorrección material. Esos procedimientos pueden tratar la determinación de si:

- El riesgo o los riesgos derivados de la utilización de TI existen. Por ejemplo, si los usuarios tienen un acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder a o modificar los registros del sistema que rastrean los accesos), el auditor puede examinar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que dichos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el periodo.
- Existen otros controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que responden al riesgo o a los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI. En ese caso, el auditor puede identificar esos controles (si no han sido aún identificados) y, en consecuencia, evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de usuarios es deficiente, es posible que la entidad disponga de un control alternativo mediante el cual la dirección revisa de manera oportuna los informes de acceso de los usuarios finales. Las circunstancias en las que un control de una aplicación puede responder a un riesgo derivado de la utilización de TI pueden incluir cuando la información que puede resultar afectada por la deficiencia del control general de TI se puede conciliar con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o una fuente de datos distintas).

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 10(b))

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los apartados A29 a A29b, es posible que se hayan identificado controles generales de TI de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) debido a que apoyan la eficacia operativa de los controles automatizados o porque apoyan el mantenimiento de la integridad de la información utilizada en la información financiera de la entidad, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que es posible que el auditor haya comprobado determinados controles indirectos para tratar las cuestiones del apartado 10(a). ~~Por~~

[110] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(c)(i).

~~ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de las TI) se consideran controles "indirectos".~~

~~A31. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.~~

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref: Apartado 11)

A32. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas ~~sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad~~ de controles en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 12(b))

A33. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

…

- ~~El~~ La duración del periodo restante ~~que resta hasta el cierre.~~

…

…

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref: Apartado 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(a))

A36. Los cambios pueden afectar a la relevancia y a la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(b))

…

A38. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- ~~Un deficiente seguimiento de los controles.~~ Una deficiencia en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles ~~relevantes~~.

…

…

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 6 y 18)

A42. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales~~, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material~~. Es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. En consecuencia, se requiere que se diseñen y apliquen procedimientos sustantivos de conformidad con el apartado 18:

- si los procedimientos posteriores de auditoría para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6, no incluyeron procedimientos sustantivos; o
- para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar que no sean significativos pero que hayan sido identificados como materiales de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[111].

Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes ~~al~~a los controles ~~interno~~, incluida su posible elusión por la dirección.

[111] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36.

A42a. No se requiere que se prueben todas las afirmaciones pertenecientes a un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una incorrección, hay una posibilidad razonable de que sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

…

A45. La ~~naturaleza~~ valoración del riesgo ~~y~~o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A46. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta ~~el~~ los controles ~~interno~~ que el auditor tiene previsto comprobar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

…

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref: Apartado 20~~(b)~~)

A52. La naturaleza y también la extensión ~~del examen~~ de los procedimientos sustantivos ~~realizado~~ aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros ~~de los asientos del libro diario y de otros ajustes~~ dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ref: Apartado 21)

A53. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede ~~facilitar~~ ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. ….

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 22-23)

…

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 22)

…

A56. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte

incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles ~~relevantes~~.

…

A57. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.

…

- Si el sistema de información ~~correspondiente a la información financiera~~ proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:

  …

Adecuación de la presentación ~~y de la información revelada~~ de los estados financieros(Ref: Apartado 24)

A59. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido ~~global~~ de los estados financieros~~, incluida la correspondiente información a revelar, se refiere a si los estados financieros individuales se presentan de forma que reflejan la clasificación y descripción adecuadas de la información financiera, así como la forma, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas adjuntas. Esto~~ incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la ~~clasificación de las partidas en los estados financieros~~ agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

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

A60. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

…

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material ~~para todos o algunos de~~y el efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones ~~relacionadas~~ relevantes para estas. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor[112].

[112] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 53~~31.~~

…

A62. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.

…

- Obtención de ~~C~~conocimiento de la entidad y ~~de~~ su entorno, del marco de información financiera aplicable~~, incluido el~~ y del sistema de control interno de la entidad.

Documentación (Ref: Apartado 28)

A63. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 402 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 600 (Revisada) y la NIA 610 (Revisada))

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada 2019)[113] y la NIA 330 para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el sistema de control interno de la entidad ~~relevante para la auditoría~~ relevante para la preparación de los estados financieros, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ que respondan a dichos riesgos.

…

3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria~~, incluidos los correspondientes procesos de negocio,~~ relevante~~s~~ para la ~~información financiera~~ preparación de los estados financieros. ~~Si bien~~ Es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios ~~estén relacionados con la información financiera,~~ formen parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante

[113] NIA 315 (Revisada 2019), "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~".

para la preparación de los estados financieros ~~pueden existir otros controles que también sean relevantes para la auditoría~~ o controles relacionados, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria~~, incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación de información financiera,~~ cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:

(a) El modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos fluye por el sistema de información de la entidad usuaria, tanto manualmente como utilizando TI, y tanto si se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos. ~~los tipos de transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que son significativos para los estados financieros de dicha entidad;~~Esto incluye cuando los servicios de la organización de servicios afectan al modo en que:

(i) ~~(b) los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros;~~ las transacciones de la entidad usuaria se inician, y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige en caso necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y

(ii) la información sobre los hechos o condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros de la entidad usuaria.

(b) ~~(c)~~ Los ~~correspondientes~~ registros contables, ~~ya estén en formato electrónico o manual, de soporte de la información y~~ cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información del apartado 3(a)~~que son utilizados para iniciar, registrar y procesar las transacciones de dicha entidad e informar sobre ellas. Esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor~~;

~~(d) el modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;~~

(c~~e~~) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria a partir de los registros descritos en el apartado 3(b), incluidas las relativas a la información a revelar y a las estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativas ~~estimaciones contables y la información a revelar~~; y

(d) El entorno de TI de la entidad relevante para (a) a (c) anterior.

~~(f) los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.~~

…

Objetivos

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando esta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:

(a) obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en ~~los controles internos~~ el sistema de control

interno de la entidad usuaria ~~relevantes~~ para ~~la auditoría~~ proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de~~, para identificar y valorar~~ los riesgos de incorrección material; y

(b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

…

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por ~~la~~ una organización de servicios, incluido el control interno

…

10. Para la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad ~~relevante para la auditoría~~ de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[~~114~~], el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de actividades de control[115]~~evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes~~ de la entidad usuaria, entre los relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados.[116] (Ref: Apartados A12-A14)

11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria~~, relevante para la auditoría,~~ con la finalidad de disponer de una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

…

(c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o

(d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles ~~relevantes~~ de la organización de servicios. (Ref: Apartados A15-A20)

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios

…

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:

…

[~~114~~] ~~NIA 315 (Revisada), apartado 12.~~

[115] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

[116] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d).

(b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento ~~del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría~~ de los controles en la organización de servicios; y

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por ~~la~~ una organización de servicios, incluido el control interno

Fuentes de información (Ref: Apartado 9)

A1. Puede obtenerse información sobre la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios a través de una amplia gama de fuentes, tales como:

- Manuales de usuario.
- Descripciones de sistemas.
- Manuales técnicos.
- El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios.
- Informes de las organizaciones de servicios, de los auditores internosla función de auditoría interna o de las autoridades reguladoras relativos a controles en la organización de servicios.
- Informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, incluidas cartas a la dirección, si las hubiera.

…

Procedimientos posteriores a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

…

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 220~~600~~ (Revisada)[117], ya que se refiere a la determinación de la competencia y capacidad del ~~al conocimiento de~~ otro auditor (incluida~~s~~ su independencia ~~y su competencia profesional~~), a la dirección y supervisión ~~y la participación en el trabajo de otro~~ del otro auditor, ~~de cara a la planificación de~~ a la naturaleza, ~~la extensión y~~ ~~el~~ momento de realización y extensión del ~~dicho~~

[117] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* ~~El apartado 2 de la NIA 600 *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) establece*: "Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran…". Véase también el apartado 19 de la NIA 600~~.

trabajo asignado al otro auditor, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

…

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref: Apartados 13-14)

…

A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:

(a) los aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas;

(b) el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria;

(c) los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y

(d) si los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

…

Pruebas de controles (Ref: Apartado 16)

A29. La NIA 330, en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles ~~relevantes~~. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

…

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles ~~relevantes~~, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios ~~operan~~ están funcionando eficazmente (Ref: Apartado 17)

…

A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles ~~relevantes~~ de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:

…

- la eficacia del entorno de control y el proceso de la entidad usuaria para el seguimiento del sistema de control interno ~~el seguimiento de los controles de la entidad usuaria~~.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el proceso de seguimiento del sistema de control interno ~~seguimiento de los controles~~ de la entidad usuaria.

…

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría[11].Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección[12].Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- cualquier control dentro del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno ~~seguimiento de los controles~~ que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 450 (procedentes de la NIA 250 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y del Proyecto de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros,)

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

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen ~~el significado que se les atribuye~~ los significados que figuran a continuación:

   (a) Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida ~~incluida en~~de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de

conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1)

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

Requerimientos

…

Comunicación y corrección de las incorrecciones

8. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría ~~salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban~~.[118] El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: Apartados A7-A9)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

(a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;

(b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de información a revelar de determinados marcos de información financiera, según corresponda[119];

(c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; ~~y~~

(d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas~~.~~;

(e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y

(f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información[120].

---

[118] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 7.

[119] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que "una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo..."

[120] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude[121].

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)

"Claramente insignificante"

A2. ~~El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros.~~ El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. "Claramente insignificante" no es sinónimo de "no material". Las ~~cuestiones~~ incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales ~~que la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320; se trata de cuestiones~~ y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la ~~cuestión~~ incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Incorrecciones en un estado financiero individual

A2a. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA.

Incorrecciones en la información a revelar

A2b. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El apartado A13a de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de incorrecciones

A2c. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A2a-A2b, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.

[121] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A6.

A3. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas.

- Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.
- Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las ~~en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o~~ relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
- Las incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA 530[122] contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

…

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref: Apartados 8-9)

A7. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a esta evaluar si ~~las partidas~~ los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.

A8. En algunas jurisdicciones, l~~L~~as disposiciones legales o reglamentarias pueden ~~restringir~~ limitar al auditor la comunicación de ciertas incorrecciones ~~por parte del auditor~~ a la dirección o a otros sujetos, dentro de la entidad. ~~Por ejemplo, l~~Dichas disposiciones ~~legales o reglamentarias~~ pueden prohibir ~~específicamente la~~, de forma expresa, una comunicación u otra actuación~~,~~ que ~~pudiera~~ pueda perjudicar ~~una~~ a la investigación ~~llevada a cabo por una autoridad competente~~ de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por ~~una~~ la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de un incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En ~~algunas~~ estas circunstancias~~, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del auditor pueden ser complejos. En dichas situaciones,~~ las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar ~~la posibilidad de~~ adecuado obtener asesoramiento jurídico.

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

…

A13. Cada incorrección individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha

[122] NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

A13a. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:

- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
- La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

A13b. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones. Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:

(a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o

(b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada) [123], que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

...

A16. Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, incluso si son inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que la incorrección:

…

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

- afecta a otra información ~~que se comunicará~~ que se incluirá en el informe anual de la entidad ~~en documentos que contienen los estados financieros auditados~~ (por ejemplo, información que se incluirá en el "Informe de Gestión" o en la "Revisión de la explotación y Financiera") de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La NIA 720 (Revisada)[124] trata de ~~la consideración por parte del auditor de~~ las responsabilidades del auditor en relación con otra información ~~sobre la que el auditor no tiene obligación de emitir un informe, incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados~~.

A17. La NIA 240[125] explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección, o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200[126].

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 500 (procedentes de la NIA 250 (Revisada), la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 540 (Revisada), la NIA 610 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

NIA-ES 500, *Evidencia de auditoría*

Introducción

…

Definiciones

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

…

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

[124] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* ~~incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados~~.

[125] NIA 240, apartado 35.

[126] NIA 200, apartado 15.

(cA) Fuente de información externa: una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[127] o experto del auditor[128], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A0a-A0d)

…

Requerimientos

…

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref: Apartados A26–A33g)

…

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref: Apartado A57)~~,~~ si:

…

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(cA))

A0a. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de tasación, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o mercados de valores reconocidos. Los ejemplos de información que puede obtenerse de fuentes de información externa incluyen:

- precios y datos relacionados;
- información macroeconómica como tasas de desempleo y de crecimiento económico históricas o previstas; o datos censales;
- datos del historial de crédito;
- información sectorial específica como; por ejemplo, un índice del coste de las reclamaciones en determinados sectores o información sobre los índices o posición con relación a la audiencia utilizados para determinar los ingresos por publicidad en el sector del entretenimiento; y

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

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

- tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.

A0b. Es más probable que un conjunto concreto de información sea adecuado para su uso por un amplio rango de usuarios y menos probable que esté sujeto a influencia por un usuario concreto si la persona u organización externa lo proporciona al público de manera gratuita o lo pone a disposición de un amplio rango de usuarios a cambio del pago de un precio. Puede requerirse juicio para determinar si la información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios teniendo en cuenta la capacidad de la entidad de influir en la fuente de información externa.

A0c. Una persona u organización externa no puede ser a la vez una fuente de información externa y un experto de la dirección, o una organización de servicios o un experto del auditor con relación a un conjunto de información concreto.

A0d. Sin embargo, una persona u organización externa puede, por ejemplo, estar actuando como un experto de la dirección cuando proporciona un conjunto de información concreto y como una fuente de información externa cuando proporciona otro conjunto de información diferente. En algunas circunstancias, será necesario el juicio profesional para determinar si una persona u organización externa está actuando como fuente de información externa o como experto de la dirección con relación a un conjunto de información concreto. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:

- Una persona u organización externa puede estar proporcionando información sobre precios inmobiliarios que es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios, por ejemplo, información normalmente disponible relativa a una región geográfica, y determinarse que se trata de una fuente de información externa con relación a ese conjunto de información. La misma organización externa puede estar también actuando como experto de la dirección o del auditor cuando proporciona valoraciones por encargo relacionadas con la cartera de inmuebles de la entidad específicamente adaptadas a los hechos y circunstancias de la entidad.

- Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando son utilizadas por una entidad, en general, podrían considerarse como una fuente de información externa. La misma organización actuarial puede ser un experto de la dirección con relación a otra información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la dirección a determinar el pasivo por pensiones de varios de sus planes de pensiones.

- Una persona u organización externa pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización externa aplican dicha especialización al realizar una estimación específica para la entidad y ese trabajo lo utiliza la dirección en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización externa probablemente sea un experto de la dirección con respecto a dicha información. Si, por el contrario, dicha persona u organización externa se limita a proporcionar al público precios o datos de precios relativos a transacciones privadas, y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, la persona u organización externa es probablemente una fuente de información externa con respecto a dicha información.

- Una persona u organización externa puede publicar información adecuada para un amplio rango de usuarios sobre riesgos o condiciones en un sector. Si una entidad la usa para

preparar la información a revelar sobre riesgos (por ejemplo, en cumplimiento de lo dispuesto en la NIIF 7[129]), normalmente dicha información se consideraría procedente de una fuente externa de información. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su especialización en el desarrollo de estos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

- Una persona u organización externa puede aplicar su especialización proporcionando información acerca de tendencias de mercado actuales y futuras que pone a disposición de un amplio rango de usuarios y que son adecuadas para su uso por ellos. Si la entidad la usa como ayuda para tomar decisiones acerca de hipótesis que se vayan a utilizar en la realización de estimaciones contables, dicha información se considerará probablemente que procede de una fuente de información externa. Si el mismo tipo de información ha sido encargada por la entidad para analizar tendencias actuales o futuras aplicables a hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para ~~sustentar~~ fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya ~~determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta~~ evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual[130]) o ~~los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes~~ a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o encargo. Además ~~de otras fuentes internas o externas a la entidad~~, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son ~~una~~ fuentes importantes de evidencia de auditoría. ~~Asimismo, l~~La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. ~~Adicionalmente~~ Además, en algunos casos, ~~el auditor utiliza~~ la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a ~~realizar~~ proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

…

A4. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración ~~realizada por el~~ del auditor ~~de los riesgos de incorrección~~ del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor ~~será la~~ evidencia de auditoría ~~que probablemente se necesaria~~ podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor ~~podrá ser~~ será la

[129] Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*.

[130] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 16~~9~~.

cantidad ~~necesaria~~ requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, ~~de~~ su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su ~~origen y~~ naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

…

Fuentes de evidencia de auditoría

…

A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A10. Tal como las NIA 315 (Revisada 2019) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

(a) procedimientos de valoración del riesgo; y

(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:

(i) pruebas de controles, cuando las requieran ~~las~~ esta NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y

(ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

…

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución ~~de actividades~~ de controles. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias.

…

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A26. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, ~~como,~~ por ejemplo, de auditorías anteriores, ~~en~~

~~determinadas circunstancias, y de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes~~, a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o encargo y en cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

…

Fiabilidad

A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente ~~externa~~ independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

…

…

A33a. La NIA 250 (Revisada)[131] proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y la valoración de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externas

A33b. El apartado 7 requiere al auditor considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría independientemente de si dicha información ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o si ha sido obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esta consideración puede, en algunos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o sobre la preparación de información por parte de la fuente de información externa a través del diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 o, cuando sea aplicable, la NIA 540

[131] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 9.

(Revisada)[132].

A33c. Obtener un conocimiento de por qué la dirección o, en su caso, un experto de la dirección usa una fuente de información externa y de cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluidas su exactitud e integridad) puede ayudar a proporcionar información a la consideración del auditor de la relevancia y fiabilidad de dicha información.

A33d. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, incluidas su exactitud e integridad, y teniendo en cuenta que algunos de esos factores pueden ser relevantes únicamente cuando la información haya sido utilizada por la dirección en la preparación de los estados financieros o cuando haya sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa. Por ejemplo, un banco central o la oficina gubernamental de estadística con un mandato legislativo de proporcionar información sectorial al público probablemente es una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida a través de relaciones entre la entidad y la fuente de información;
- la competencia y reputación de la fuente de información externa con relación a la información incluido si, según el juicio profesional del auditor, la información es, de manera rutinaria, proporcionada por una fuente con una trayectoria en proporcionar información fiable;
- la experiencia previa del auditor con respecto a la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia y/o fiabilidad de la información de una fuente de información externa con un propósito similar al que tiene la información que ha sido utilizada por la dirección o por el auditor;
- si la entidad tiene establecidos controles para tratar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o si participa directamente en «fijar» transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para su uso en la forma en que ha sido usada y, en su caso, fue desarrollada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable;
- Información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y extensión de las exenciones de responsabilidad u otro texto restrictivo sobre la información obtenida;
- información acerca de los métodos utilizados en la preparación de la información, de cómo se aplican, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación, y los controles; y

[132] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 16.

- cuando esté disponible, información relevante para la consideración de lo adecuado de las hipótesis y otra información aplicada por las fuentes de información externa para desarrollar la información obtenida.

A33e. La naturaleza y extensión de la consideración por el auditor tiene en cuenta los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para las que el uso de información externa es relevante, el grado en el que el uso de dicha información es relevante para los motivos de los riesgos de incorrección material y la posibilidad de que la información de fuentes externas pueda no ser fiable (por ejemplo, si procede o no de una fuente fiable). Basándose en la consideración del auditor de las cuestiones descritas en el apartado A33b, el auditor puede determinar que es necesario un mayor conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la NIA 330[133] y con la NIA 540 (Revisada)[134], en su caso, para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con el uso de información procedente de una fuente externa. Estos procedimientos pueden incluir lo siguiente:

- Realizar una comparación entre la información obtenida de la fuente de información externa e información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando sea pertinente a la consideración del uso por la dirección de una fuente de información externa, obtener un conocimiento de los controles establecidos por la dirección para considerar la fiabilidad de la información procedente de fuentes externas y, posiblemente, comprobar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para conocer sus procesos, técnicas e hipótesis con objeto de identificar, conocer y, de ser aplicable, comprobar la eficacia operativa de sus controles.

A33f. En algunas situaciones, puede existir un único proveedor de determinada información, por ejemplo, información de un banco central, como la tasa de inflación, o un único organismo reconocido en un sector. En estos casos, la determinación por el auditor de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría que pueden ser adecuados en las circunstancias se ve influido por la naturaleza y credibilidad de la fuente de información, los riesgos valorados de incorrección material, para los cuales dicha información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para los motivos del riesgo valorado de incorrección material. Por ejemplo, cuando la información procede de una fuente autorizada creíble, la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores puede ser menor, como corroborar la información en el sitio web de la fuente o en información publicada. En otros casos, si una fuente no es evaluada como creíble, el auditor puede determinar que son adecuados unos procedimientos más extensos y, en ausencia de una fuente de información alternativa independiente con la que comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa es adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A33g. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el auditor puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación al alcance impuesta se evalúa de conformidad con los

[133] NIA 330, apartado 6.
[134] NIA 540 (Revisada), apartado 30.

requerimientos de la NIA 705 (Revisada)[135].

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref: Apartado 8)

…

A35. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, ~~pero no supone~~ considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

…

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref: *Apartado 8(b))*

A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad [136].

A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto ~~del auditor~~ de la dirección.

…

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(c))

A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto

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

[136] NIA 620, ~~*Utilización del trabajo de un experto del auditor*~~ apartado 7.

de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; ~~y~~
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente~~.~~; y
- si el trabajo de ese experto implica el uso de información procedente de una fuente de información externa, la relevancia y fiabilidad de esa información.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref: Apartado 9(a)–(b))

...

A51. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes ~~del auditor interno~~ de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 501 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 600 (Revisada))

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

…

A3. Entre las cuestiones relevantes ~~para~~ en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o ~~para~~ en el diseño y ~~la~~ aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.

- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, incluida la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material ~~correspondientes a~~ en las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. ~~La NIA 600[137] trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.~~

…

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La ~~realización de actividades~~ aplicación de controles adecuad~~a~~os, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 510 (procedentes de la NIA 600 (Revisada) y de la NIA 720 (Revisada))

NIA-ES 510 (Revisada), *Saldos de apertura*

Anexo

Ejemplo 1:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[138]).

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ~~la misma~~ ella.

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[139]

~~[137] NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*~~

[138] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

[139] El subtítulo *Informe sobre la auditoría de los estados financieros* no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, *Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios*.

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el ~~balance~~ estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado ~~de resultados~~ del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

…

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la ~~s~~Sociedad el 30 de junio de 20X1, y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado ~~de resultados~~ del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignad~~as~~os en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)[7] – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]

Responsabilidades de la dirección[140] y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 530 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019))

NIA-ES 530, *Muestreo de auditoría*

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

[140] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que ~~U otro~~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.

…

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)

…

A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles ~~relevantes~~ o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño...

…

Anexo 2

(Ref: Apartado A11)

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles.

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR

1.Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los planes para comprobar la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 540 (Revisada) (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

NIA-ES 540 (Revisada), ***Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar***

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)[141], la NIA 330[142], la NIA 450[143],la NIA 500[144] y

[141] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~.*

[142] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*

[143] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

…

3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. ~~Esta NIA~~ La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones[145].~~con el fin de valorar los riesgos de incorrecciones materiales en las afirmaciones para las estimaciones contables.~~ En el contexto de la NIA 540 (Revisada) y ~~D~~dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. Como se indica en la NIA 200[146], el riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina ~~en esta NIA~~ el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada 2019) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:

   - Existen controles ~~relevantes para la auditoría~~ que deben ser identificados según la NIA 315 (Revisada 2019), respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.

---

144 NIA 500, *Evidencia de auditoría.*

145 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

146 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A40.

- Comprobar la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~.

6. ~~Esta NIA~~La NIA 315 (Revisada 2019) requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones ~~para las estimaciones contables~~. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no ~~realiza pruebas de~~tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o no tiene intención de confiar en la eficacia operativa de estos, su valoración del riesgo de ~~incorrección material en las afirmaciones basándose en un funcionamiento efectivo de los controles con respecto a esa afirmación en concreto~~ control es tal que la valoración del riesgo de incorrección material es la misma que la valoración del riesgo inherente[~~147~~]. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.

8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a ~~fraude~~ otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11)

…

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad ~~incluido su control interno~~, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[148] el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría que proporcione~~proporcionar~~ una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)

Obtención de conocimiento de l~~L~~a entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos o~~y~~ condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)

(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los

~~147~~ ~~NIA 530, *Muestreo de auditoría*, Anexo 3.~~

148 NIA 315 (Revisada 2019), apartados ~~3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20–21~~19-27.

requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que ~~las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a~~ los factores de riesgo inherente ~~o se ven afectados por estos~~ afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. (Ref: Apartados A24–A25)

…

Obtención de conocimiento del sistema de ~~El~~ control interno de la entidad

…

(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:

(i) El modo en el que la información relacionada con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye a través del sistema de información de la entidad;~~Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar~~ y (Ref: Apartados A34–A35)

(ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:

a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36–A37)

i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)

ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43)

iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)

…

(i) Controles identificados en el componente de actividades de control[149]~~Actividades de control relevantes para la auditoría~~ sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartados A50–A54)

…

…

Identificación y valoración del ~~los~~ riesgos de incorrección material

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, incluida la valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control en las afirmaciones, como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[150], el auditor ~~valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor~~ tendrá en cuenta lo siguiente para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo

[149] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (i)-(iv).

[150] NIA 315 (Revisada 2019), apartados ~~25 y 26~~31 y 34.

inherente: (Ref: Apartados A64–A71)

…

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[151]. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará controles que responden a ~~obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a~~ dicho riesgo[152], evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y determinará si han sido implementados[153]. (Ref: Apartado A80)

…

19. Como requiere la NIA 330[154], el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ si:

…

…

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. …

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden ~~facilitar~~ ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

…

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[155]: (Ref: Apartados A149–A152)

…

(b) la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[156], teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;

…

---

[151] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 32~~27~~.

[152] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)~~29~~.

[153] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a).

[154] NIA 330, apartado 8.

[155] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11, A6, A7 y A10.

[156] NIA 330, apartado 28(b).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de ~~condiciones y de~~ hechos o condiciones que ~~pueden~~ afectar~~n~~ la susceptibilidad ~~de una afirmación a una~~ de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar antes de considerar los controles[157]. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. ~~Además de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad o subjetividad, otros factores de riesgo inherente que puede considerar el auditor en~~En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[158], además de la incertidumbre en la estimación, de la complejidad o de la subjetividad, el auditor también tiene en cuenta ~~pueden incluir~~ el grado en que los factores de riesgo inherente incluidos en la NIA 315 (Revisada 2019) (distintos de la incertidumbre en la estimación, complejidad y subjetividad) afectan la susceptibilidad de las afirmaciones sobre la estimación contable a incorrección. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen ~~la estimación contable está sujeta a o se ve afectada por~~:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, ~~o~~u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente~~fraude~~ al realizar la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta de la incertidumbre en la estimación.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. ~~Una consideración importante para el auditor e~~En la valoración del riesgo de control en las afirmaciones de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor tiene en cuenta si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles.~~es la eficacia del diseño de los controles en los que tiene intención de confiar y el grado en que los controles responden a los riesgos inherentes en las afirmaciones valorados.~~ Cuando el auditor está considerando si debe comprobar la eficacia operativa de los controles, ~~L~~la evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa del auditor sobre la eficacia operativa de los controles al ~~determinar si se van a comprobar~~ establecer el plan para comprobarlos.

…

[157] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f).
[158] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados ~~11–24~~19–27 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de ~~incluido el~~ control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada 2019).

Graduación

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de ~~incluido el~~ control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos ~~y~~o condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles identificados en el componente de actividades de control ~~relevantes para la auditoría~~. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros tales como ~~y~~ sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable (incluida la evaluación de si los controles identificados en ese proceso están diseñados de un modo eficaz y la determinación de si el control ha sido implementado).

…

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos ~~y~~ o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden ~~originar~~ dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

…

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado los ~~dichos~~ requerimientos del marco de información financiera aplicable pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los

responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad[159].

El sistema de control interno ~~relevante para la auditoría~~ de la entidad.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)[160], el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor de ~~ya que está relacionada con~~ si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; ~~y si~~
- el ~~los puntos fuertes de los elementos del~~ entorno de control proporcionan ~~en conjunto~~ una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la dimensión de la entidad; y
- ~~si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de~~ las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

…

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h)(i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 25(a)~~18(a) y (d)~~ de la NIA 315 (Revisada 2019). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

…

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos ~~yo~~ condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida ~~la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con~~la consideración de las implicaciones de la evaluación por el auditor de los procesos de valoración del riesgo por la entidad[161].

…

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad

[159] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).
[160] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a)~~14~~.
[161] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b)~~43~~.

elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)~~relevantes para la auditoría~~. Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de ~~las actividades de control relevantes para la auditoría~~ los correspondientes controles identificados incluyen los siguientes:

…

- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo y
  - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo~~;~~.

…

…

Datos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

…

- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas ~~de los sistemas de tecnologías de la información utilizados~~ para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.

…

…

~~Actividades de c~~Controles identificados ~~relevantes para la auditoría~~ sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles ~~relevantes para la auditoría~~ en el componente de actividades de control y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar ~~actividades de~~ controles ~~relevantes~~ en relación con todos los ~~elementos~~ aspectos del apartado 13(h)(ii)~~, según la complejidad asociada con la estimación contable~~.

A51. Como parte de la ~~obtención de conocimiento de las actividades de~~ identificación de controles ~~relevantes para la auditoría~~ y de la evaluación de su diseño y de la determinación de si han sido implementados, el auditor puede tener en cuenta:

…

- La eficacia del diseño de los controles ~~las actividades de control~~. Por lo general, …

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados ~~relevantes para la auditoría~~ en el componente de actividades de control incluyan controles generales de TI y de ~~aplicaciones~~ procesamiento de la información. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI ~~el sistema de tecnología de la información~~ tienen la capacidad y están adecuadamente configurados para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varias aplicaciones de TI ~~varios sistemas~~ para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre las aplicaciones de TI ~~entre los sistemas~~, en especial cuando las aplicaciones de TI ~~los sistemas~~ no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;

…

- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;

…

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno ~~seguimiento de controles~~ y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)[162].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

…

- el diseño e implementación ~~de actividades~~ de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;

…

…

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

…

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede

[162] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3~~apartado A77~~.

centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración del los riesgos de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, se debe a información que estaba a disposición de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable[163]. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar cualquier plan de comprobar los controles relacionados y la correspondiente valoración del riesgo de control yo puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo[164]:

…

…

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

…

A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, ~~por lo general, no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control~~ normalmente se refieren a "los riesgos de incorrección material" en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. ~~No obstante, la presente~~ La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[165], incluidos los riesgos significativos, ~~para las estimaciones contables~~ de conformidad con la NIA 330[166].

---

163 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

164 NIA 220 (Revisada), ~~*Control*~~ *Gestión de la calidad de ~~la~~ una auditoría de estados financieros*, apartados ~~14~~25-26 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

165 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

166 ~~NIA 330, apartado 7(b).~~

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[167], se requiere que el auditor tenga en cuenta ~~el grado en que la estimación contable está sujeta a, o se ve afectada por,~~ los factores de riesgo inherente que afectan a la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones y el modo en que lo hacen ~~incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente~~. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para ~~determinar~~:

- valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección (es decir, en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente); y
- determinar los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría ~~posteriores~~ del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

…

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente ~~en el~~ próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material ~~identificados~~, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.

A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[168], independientemente del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección relativa ~~a del grado en que~~ la estimación contable. ~~estuviera sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se viera afectada por estos.~~ Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que

[167] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a).
[168] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37 ~~31~~.

existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente ~~en el~~ próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

…

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

…

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

…

- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente~~s~~ de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrecciones debidas a sesgo de la dirección o ~~a fraude~~ a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede ~~tener como resultado~~ producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

…

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 550 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 600 (Revisada) y la NIA 610 (Revisada))

NIA-ES 550, *Partes vinculadas*

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

…

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

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 12)

A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del encargo son las siguientes:

- …
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles ~~relevantes~~.

…

La i~~I~~dentidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

…

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte vinculada según esta NIA. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) para obtener información acerca de la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.~~:~~

- ~~las estructuras de propiedad y de gobierno de la entidad;~~
- ~~los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y~~
- ~~el modo en que la entidad se estructura y se financia.~~

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista

económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

A13. En el contexto de ~~la~~ una auditoría ~~del~~ de un grupo, la NIA 600 (Revisada) requiere que el ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo solicite a los auditores de los componentes que comuniquen de manera oportuna las relaciones con partes vinculadas que no hayan sido identificadas previamente por la dirección del grupo o por el auditor del grupo ~~proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento~~[169]. ~~Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha~~. Esa información constituye una base útil para las indagaciones del auditor del grupo ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.

…

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

A15. «Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y transacciones. Siempre que no formen parte de la dirección, pueden incluir las siguientes:

- los responsables del gobierno de la entidad;
- personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal;
- ~~auditores internos~~ la función de auditoría interna;
- asesores jurídicos internos; y
- el responsable de ética empresarial o persona equivalente.

…

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control[170], el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- …
- Revisiones periódicas por ~~auditores internos~~ la función de auditoría interna, en su caso.

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

[169] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*, apartado 32(b)~~40(e)~~.

[170] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14.

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que los controles~~las actividades de control~~ sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

…

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref: Apartado 15)

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- …
- Los informes de ~~los auditores internos~~la función de auditoría interna.

…

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que se pueda determinar que constituyen riesgos significativos~~puedan requerir especial consideración en la auditoría~~, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

…

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

…

A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de

incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles[171] ~~relevantes~~, se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

…

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

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
  - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo ~~consolidado~~).

…

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 560 (procedentes de la NIA 720 (Revisada))

NIA-ES 560*, Hechos posteriores al cierre*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. No trata cuestiones relacionadas con las responsabilidades del auditor en relación con otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, que se tratan en la NIA 720 (Revisada)[172]. No obstante, dicha otra información puede sacar a la luz un hecho posterior al cierre que esté incluido en el alcance de la presente NIA. (Ref: Apartado A1)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

[171] NIA 330, apartado 8(b).

[172] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

A1. Si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos (distintos de los informes anuales que estarían incluidos en el alcance de la NIA 720 (Revisada)), puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez, necesite considerar, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos pueden consistir en los mencionados en los apartados 6 y 7 aplicados hasta la fecha efectiva del documento final de oferta, o hasta una fecha próxima a ésta, y en la lectura del documento de oferta para valorar si el resto de la información recogida en él es congruente con la información financiera con la que se asocia al auditor.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 10)

A10a. Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría que podría incluir otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros.

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

…

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

A16a. Las obligaciones del auditor en relación con otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría se tratan en la NIA 720 (Revisada). Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha de su publicación, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

> Lo dispuesto en la NIA-ES 720 (Revisada) referente a los supuestos en que la "otra información" se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha "otra información" exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de

auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 570 (Revisada) (procedentes de la NIA 600 (Revisada) y de la NIA 720 (Revisada))

NIA-ES 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

…

Anexo

EJEMPLOS SEGÚN NIA

Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[173]).

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella ~~la misma~~.

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la ~~capacidad de la entidad para continuar como~~ e*E*mpresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*].

[173] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)]

…

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)….

…

Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). …

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 580 (procedentes de la NIA 540 (Revisada), la NIA 720 (Revisada), las NIA de Informes sobre estados financieros auditados y del Proyecto de Tratamiento de la información a revelar

en la auditoría de estados financieros)

NIA-ES 580, *Manifestaciones escritas*

Anexo 1

(Ref: Apartado 2)

Lista de ~~las~~ NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA ~~en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009~~ que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

…

- NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables~~, incluidas las de valor razonable,~~ y de la correspondiente información ~~relacionada~~ a revelar - apartado ~~22~~37

…

- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información – apartado 13(c).

Anexo 2

(Ref: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por ésta y por otras NIA ~~aplicables a auditorías de estados financieros~~. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada)[174] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

Debe tenerse en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España es el establecido en el artículo 3.1 de la LAC ~~2.1 del TRLAC~~ y en su normativa de desarrollo, por lo que será necesaria la adaptación terminológica correspondiente al marco de información financiera que resulte de aplicación en cada caso.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX[175], a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan

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

[175] Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados financieros

…

- Los métodos, datos y ~~L~~las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, ~~incluidas las estimaciones medidas a valor razonable,~~ son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))

…

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado[176]:
  - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
  - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.

…

- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
  - ~~L~~la dirección;
  - los ~~E~~empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
  - ~~O~~otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 610 (Revisada 2013) (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 600 (Revisada) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

NIA-ES 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

Introducción

…

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

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

…

7. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada 2019)[3] explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.

…

Requerimientos

...

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos

…

34. El auditor externo dirigirá, supervisará y revisará el trabajo realizado por los auditores internos para el encargo de conformidad con la NIA 220 (Revisada).[177] Para ello:

    (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión tendrán en cuenta que los auditores internos no son independientes de la entidad y responderán al resultado de la evaluación de los factores mencionados en el apartado 29 de esta NIA; y

    (b) los procedimientos de revisión incluirán la comprobación por el auditor externo de la evidencia de auditoría subyacente en parte del trabajo realizado por los auditores internos.

    La dirección, supervisión y revisión por el auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos serán suficientes para que el auditor externo ~~esté convencido de~~ determine que los auditores internos han obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para ~~soportar~~ fundamentar las conclusiones basadas en ese trabajo. (Ref: Apartados A40–A41)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 2, 14(a))

…

A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen controles ~~actividades de control~~ que puedan ser ~~probadas~~ probados de conformidad con la NIA 330[12]. Por este motivo, los controles de seguimiento realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.

…

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

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

…

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref: Apartado 15(c))

A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de ~~otras actividades de~~ otros controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.

A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:

- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos, programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de ~~la~~ una entidad.
- Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, por ejemplo, ~~tales como las~~ políticas y procedimientos ~~de la NICC 1~~[178] que serían aplicables a una función de auditoría interna (como las que se refieren al liderazgo, recursos humanos y realización del encargo) o requerimientos de control de calidad en las normas establecidas ~~establecidos~~ por los correspondientes organismos profesionales para los auditores internos. Dichos organismos pueden establecer otros requerimientos apropiados tales como la realización periódica de evaluaciones externas de calidad.

…

Circunstancias en las que no se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 16)

…

A14. (*Apartado suprimido*)[179] [180].

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref: Apartados 17-19)

…

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.

…

~~178~~ ~~Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.~~

179 *Nota suprimida.*

180 *Nota suprimida.*

- ~~En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600).~~[181]

…

Riesgo valorado de incorrección material (Ref: Apartado 18(b))

…

A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019)[182], los riesgos significativos ~~requieren una consideración especial en la auditoría~~ son riesgos cuya valoración se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

…

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref: Apartados 5, 26–28)

A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante en las circunstancias de una auditoría de un grupo que ~~los auditores~~ el auditor del grupo considere~~n~~ si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes[183].

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 620 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

NIA-ES 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

Introducción

Alcance de esta NIA

…

2. Esta NIA no trata de:

   (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se

[181] ~~NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*~~

[182] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12~~4~~(l)~~(e).~~

[183] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes),* apartado 25(a)~~40(b).~~

tratan en la NIA 220 (Revisada)[184]; ni de

(b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500[185].

…

Requerimientos

…

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, ~~el~~ momento de realización y ~~la~~ extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, ~~el~~ momento de realización y ~~la~~ extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref: Apartado A10)

   (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;

   (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;

   (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;

   (d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y

   (e) si dicho experto está sujeto al sistema de gestión de la~~las políticas y procedimientos de control de~~ calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11–A13)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para ayudar ~~facilitar~~ al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:

   • ~~La~~ ~~o~~Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable~~, incluido su~~ y del sistema de control interno de la entidad.

   …

…

A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. Se requiere que e~~E~~l socio del encargo ~~debe satisfacerse de~~ determine que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la

[184] NIA 220 (Revisada), ~~Control~~ *Gestión de la calidad de ~~la~~ una auditoría de estados financieros*, apartado~~s A11, A21–A23~~ A19.

[185] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A45-A59.

competencia y la capacidad adecuadas, incluido el tiempo necesario, para realizar el encargo de auditoría[186]. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo[187]. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:

…

- La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta[188].

…

…

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8)

A10. La naturaleza, ~~el~~ momento de realización y ~~la~~ extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de ~~la~~ su competencia, ~~de la~~ capacidad y ~~de la~~ objetividad ~~del experto~~.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, al sistema de gestión ~~las políticas y los procedimientos de control~~ de la calidad de la firma de auditoría.

~~*Políticas y procedimientos de control*~~ *El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría* (Ref: Apartado 8 (e))

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado (es decir, personal), inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, ~~esté~~ sujeto al

[186] NIA 220 (Revisada), apartados ~~14~~25-28.
[187] NIA 300*, Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).
[188] NIA 220 (Revisada), apartado ~~A22~~A99-A102.

sistema de gestión ~~las políticas y a los procedimientos de control~~ de la calidad de dicha firma de conformidad con la NI~~C~~GC 1[189] o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[190]. ~~En otros casos, p~~Puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, y estar sujeto a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría relativos a requerimientos de la red y servicios de la red de conformidad con la NIGC 1. En algunos casos, el experto interno del auditor de una firma de la red puede estar sujeto a~~que comparte con la firma de auditoría~~ políticas ~~y~~ o procedimientos de ~~control~~ gestión de la calidad comunes debido a que forman parte de la misma red.

> ~~Las referencias en esta norma a la NICC 1, deben entenderse referidas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.~~

A12. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría trate la utilización de recursos procedentes de un prestador de servicios, lo cual incluye la utilización de un experto del auditor[191]. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y ~~no está~~puede no estar sujeto a ~~las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1.~~[192] ~~Sin embargo, en algunas jurisdicciones,~~ las políticas o procedimientos según su sistema de gestión de la calidad[193]. Adicionalmente, las políticas o procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables pueden incluir políticas o procedimientos que son aplicables al experto externo del auditor[194]. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como:

- a un miembro del equipo del encargo (es decir, el experto externo puede~~, y que, por lo tanto, esté~~ estar sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia); o
- sujeto~~y~~ a otros requerimientos profesionales ~~que establezcan dichas disposiciones~~.

A13. ~~Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario[195]. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a cuestiones como las siguientes:~~Tal y como se describe en la NIA 220 (Revisada), la gestión de la calidad en el encargo se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría[196]. Por ejemplo, el auditor puede confiar en las correspondientes políticas y procedimientos con respecto a:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.

---

189 NIGC 1, *~~Control~~Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías ~~y~~o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad ~~y~~o servicios relacionados*, apartado ~~12~~16(w).

190 NIA 220 (Revisada), apartado ~~2~~ 3.

191 NIGC 1, apartado 32.

192 ~~NIGC 1, apartado 12(f).~~

193 NIGC 1, apartado 16(f).

194 NIGC 1, apartado 29(b).

195 ~~NIA 220, apartado 4.~~

196 NIA 220 (Revisada), apartado A4.

- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación ~~y en otros procesos de la firma de auditoría, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del auditor,~~ puede~~n~~ afectar a la naturaleza, ~~al~~ momento de realización y ~~a la~~ extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del auditor.

~~Dicha confianza~~Algunas cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para determinar si confiar en las políticas o procedimientos de la firma de auditoría se describen en la NIA 220 (Revisada)[197]. Confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref: Apartado 9)

…

A15. La información relativa a la competencia, ~~la~~ capacidad y ~~la~~ objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Los a~~A~~rtículos publicados o libros escritos por el experto.
- ~~Las políticas y los procedimientos~~ El sistema de ~~control~~ gestión de la calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

…

A18. La objetividad puede verse amenazada por u~~U~~n amplio espectro de circunstancias ~~puede amenazar la objetividad;~~. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. ~~Las salvaguardas pueden eliminar o reducir dichas amenazas, y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la profesión del experto del auditor o la normativa)~~ Se puede hacer frente a dichas amenazas eliminando las circunstancias que las originan o aplicando salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable~~como por el entorno de trabajo del experto del auditor (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)~~. También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.

[197] NIA 220 (Revisada), apartados 4(b) y A10.

A19. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable~~la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas~~ puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable~~Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas a un nivel aceptable~~; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.

…

Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)

…

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas ~~y~~ o los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, ~~las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto~~ el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría puede~~n~~ comprender políticas ~~y~~ o procedimientos ~~concretos en relación~~ relacionados con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas ~~y~~ o procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 700 (Revisada) (procedentes de la NIA 540 (Revisada), la NIA 600 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y la NIA 805 (Revisada) y de los Proyectos de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros y de Gestión de la calidad)

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

…

Definiciones

8. "Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales[198]~~, con notas explicativas"~~. ~~Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa~~. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

> En relación con la definición de "estados financieros" a los efectos de esta NIA, la referencia a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas", se entenderá realizada, con carácter general, a "las cuentas anuales", "cuentas anuales consolidadas" o "estados financieros intermedios". Asimismo, la referencia a las notas explicativas, que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables y otra información explicativa, se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

…

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

…

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

    (a) los estados financieros revelan ~~adecuadamente~~ apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A3a)

    (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;

    (c) las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables;

    (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:

    - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
    - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A3b)

    (e) …

    (f) …

14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados

[198] La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoria de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13 (f), establece el contenido de los estados financieros.

financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará: (Ref: Apartados A4a–A4c)

a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
b) si los estados financieros~~, incluidas las notas explicativas,~~ presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

En España, de acuerdo con el artículo 5.1 e) de la LAC y su normativa de desarrollo, la referencia a la "presentación fiel" de los estados financieros debe entenderse siempre realizada a la "expresión de la imagen fiel" por parte de dichos estados.

…

Informe de auditoría

…

Informe de auditoría de cuentas

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá …

…

Otra información

32. ~~En su caso~~ Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada)

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

…

38. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además: (Ref: Apartado A50)

…

(c) Cuando sea aplicable la NIA 600 (Revisada)[199], describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:

(i) las responsabilidades del auditor son planificar y ejecutar la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o ~~actividades empresariales~~ de las unidades de negocio dentro del grupo como base para formarse ~~para expresar~~ una opinión sobre los estados financieros del grupo;

(ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión ~~realización de la auditoría~~ del trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo[200]; o

(iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.

…

[199] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*.

[200] NIA 600 (Revisada), apartado 53.

39. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A50)

a) …

b) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las ~~correspondientes salvaguardas~~ medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas; y

c) …

> La referencia a "entidades cotizadas" que figura en las letras b) y c) de este apartado se entenderá realizada a "entidades de interés público" definidas por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

…

Nombre del socio del encargo

45. El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría ~~de las auditorías de conjuntos completos de~~ sobre estados financieros ~~con fines generales~~ de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A56–A58)

> En España, de acuerdo con los artículos 5.3 y 35 de la LAC, debe incluirse en el informe de auditoría el nombre del auditor o auditores bajo cuya responsabilidad se emite. Asimismo, es obligatorio incluir su respectivo número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en dichos informes.

…

Fecha del informe de auditoría

48. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A61–A64)

(a) todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros~~, incluidas las notas explicativas,~~ han sido preparados; y

(b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

…

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

...

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros (Ref: Apartado 13(a))

A3a. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:

- si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,
- si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno, y
- la claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas.

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref: Apartado 13(d))

A3b. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:

- la información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
- la ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. ~~En dichas circunstancias, el auditor evalúa~~ Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo incluye considerar cuestiones como:

- hasta qué punto la información de los estados financieros es relevante y específica teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad y
- si la información revelada es adecuada para facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de:
  - la naturaleza y extensión de los activos y pasivos potenciales de la entidad originados por transacciones o hechos que no cumplen los criterios de reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco de información financiera aplicable.
  - La naturaleza y extensión de los riesgos de incorrección material originados por transacciones y hechos.
  - Los métodos utilizados y las hipótesis y juicios aplicados, y los cambios a los mismos, que

afecten a cantidades presentadas o reveladas de algún otro modo, incluidos los análisis de sensibilidad relevantes.

Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel (Ref: Apartado 14)

Véase nota aclaratoria al apartado 14 de esta Norma.

A4a. Algunos marcos de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación fiel[201]. Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel[202] no sólo requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco sino que reconoce de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco[203].

A4b. La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada, es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el auditor y la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto), tales como el efecto de la evolución de requerimientos de información financiera o el cambio en el entorno económico.

A4c. La evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:

- El grado de agregación o desagregación de las cantidades en los estados financieros y si la presentación de cantidades o de información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.
- La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

…

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

…

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

…

[201] Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

[202] Véase la NIA 200, apartado 13 (a).

[203] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

Requerimientos de ética aplicables

Véase nota aclaratoria al apartado 28 c) de esta Norma.

A29. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre ~~esos~~dichos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. …

…

A31. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del encargo de auditoría obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los ~~que se refieren~~ relativos a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

…

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

A33. En el caso de auditorías de grupos ~~en los~~ para las que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo. Esto es así porque, en ~~la~~ una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo[204].

A34. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de Ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600 (Revisada)[205] proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

…

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 45)

Véase nota aclaratoria al apartado 45 de esta Norma.

A56. ~~La NICC 1~~[206] ~~requiere que~~ El objetivo de la firma de auditoría ~~establezca políticas~~ en la NIGC 1[207] es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma de

[204] NIA 600 (Revisada), apartados A56-A57, A66-A68 ~~apartado A37~~.

[205] NIA 600 (Revisada), apartados 25 y 27~~19–20~~.

[206] ~~NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros,* así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, apartado 32~~.

[207] NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 14.

auditoría ~~y procedimientos para proporcionar~~ una seguridad razonable de que ~~los encargos se realizan~~:

- la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
- los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Independientemente ~~de estos requerimientos~~ del objetivo de la NI~~C~~GC 1, indicar el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar más transparencia a los usuarios del informe de auditoría ~~de~~ sobre estados financieros ~~con fines generales~~ de una entidad cotizada.

…

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 48)

…

A62. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros~~, incluidas las notas explicativas,~~ han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.

A63. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros~~, incluidas las notas explicativas,~~ han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

A64. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros~~, incluidas las notas explicativas,~~ han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

En relación con la fecha de aprobación de los estados financieros, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa mercantil en vigor en España, se considerará como fecha de aprobación la fecha de formulación de las cuentas anuales realizada por los administradores de la sociedad o por quienes, según la normativa aplicable a la entidad en particular, tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión.

…

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

EJEMPLOS SEGÚN NIA

Ejemplo 1:

…

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

- Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos.

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ~~la misma~~ ella.

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ~~É~~ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

…

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

…

Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias~~,~~ y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

…

Concluimos sobre ~~la adecuación~~ lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

…

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las ~~correspondientes salvaguardas~~ medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

…

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, ~~determinamos~~ determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque ~~cabe~~ puede preverse razonablemente ~~esperar~~ que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

El apartado ~~40~~41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría~~, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo~~. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Ejemplo 2:

…

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

- El *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ~~la misma~~ ella.

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ~~É~~ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

…

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

…

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias~~,~~ y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

…

- Concluimos sobre ~~la adecuación~~ lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. … Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría

…

- ~~Obtenemos~~ Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada ~~en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para~~ en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para ~~expresar~~ la formación de una opinión sobre los estados financieros ~~consolidados~~ del grupo. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión ~~realización de la auditoría~~ del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

…

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las ~~correspondientes salvaguardas~~ medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

…

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, ~~determinamos~~ determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe ~~de auditoría~~ porque ~~cabe~~ puede preverse razonablemente ~~esperar~~ que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

El apartado ~~40~~41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría~~, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo~~. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Ejemplo 3:

…

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ~~no~~ ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ~~la misma~~ ella.

…

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

…

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Una descripción más detallada de ~~las~~ nuestras responsabilidades ~~del auditor~~ en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

~~El apartado 40 (b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.~~

Ejemplo 4:

Nota: no se incluyen las modificaciones de concordancia que afectan al ejemplo 4, suprimido en la NIA-ES.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 701 (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), NIA 540 (Revisada), la NIA 600 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

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

Requerimientos

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9–A18)

   (a) …

   (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables ~~para las que se ha identificado~~ sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)

   (c) ….

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

…

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

…

A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha encontrado durante la realización de la auditoría[208]. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
  - Transacciones con partes vinculadas[209], en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una

[208] NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21.
[209] NIA 550, *Partes vinculadas,* apartado A42.

transacción con una parte vinculada (~~además~~ distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a ~~la~~ información ~~por el equipo del encargo del grupo~~ o a personas puede que haya sido restringido[210].

- La NIA 220 (Revisada) establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas, cuestiones sobre las cuales las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren consulta[211] y otras cuestiones que según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas y los juicios significativos que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de ~~control de~~ la calidad del encargo[212].

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

…

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

…

A20. La NIA 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado ~~y valorado~~ de incorrección material para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe ~~que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría~~[213]. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

…

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables ~~para las que se ha identificado~~ sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

…

A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables ~~para las que se ha identificado~~ sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la

---

[210] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*, apartado 57~~49~~(c).

[211] NIA 220 (Revisada), *~~Control~~ Gestión de la calidad de ~~la~~ una auditoría de estados financieros*, apartado ~~18~~35.

[212] NIA 220 (Revisada), apartado ~~19~~ 36.

[213] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l).

estimación ~~de conformidad con~~ (véase la NIA 540 (Revisada)[214] que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

…

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

...

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 13)

…

A38. La NIA 720 (Revisada) define el término informe anual y explica que documentos como un informe de gestión, un comentario de la dirección o informes de revisión ~~operativa~~ de explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores); una declaración del presidente; un informe de gobierno corporativo; o informes de evaluación del control interno o de valoración del riesgo, pueden formar parte del informe anual[215]. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.

…

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

…

A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor ~~de control~~ de la calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

---

[214] Véanse los apartados ~~10-11~~16-17 de la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables~~, incluidas las de valor razonable,~~ y de la correspondiente información ~~relacionada~~ a revelar*.

[215] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información ~~a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados~~*, apartados 12(a) y A1-A3.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 705 (Revisada) (procedentes de la NIA 600 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y del Proyecto de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros)

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

…

Requerimientos

…

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor ~~emita~~ exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21)

    …

21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa ~~en las notas explicativas de los estados financieros~~), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en ~~esa~~ dicha sección. (Ref: Apartado A22)

22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información ~~descriptiva~~ cualitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref: Apartado 6(a))

…

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros, por ejemplo cuando:
    (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; ~~o~~
    (b) los estados financieros no describan adecuadamente una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo; o
    (c) ~~(b)~~ los estados financieros~~, incluidas las notas explicativas,~~ no representen o revelen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

...

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:

(a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;

(b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

(c) los estados financieros no revelen la información adicional necesaria para lograr la presentación fiel, además de la información a revelar específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable.

El apartado A13a de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

…

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- los registros contables de un componente ~~significativo~~ para el que se ha determinado que son necesarios procedimientos de auditoría posteriores para los fines de la auditoría del grupo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

…

Anexo

(Ref: Apartados A17-A18, A25)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

EJEMPLOS SEGÚN NIA

Ejemplo 1

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[216]).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que ~~pueden~~ puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).

[216] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, y la cuestión que ~~da lugar a una~~ origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros también afecta a la otra información.

…

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas ~~a~~ explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con ~~esas~~ dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], ~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 ~~debe ser adaptado~~ se adaptaría para describir la cuestión ~~específica~~ concreta que ~~da lugar a~~ origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]*

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

…

Ejemplo 2

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que ~~pueden~~ puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).

...

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ~~existe una~~ la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

…

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas ~~a~~ explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

…

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con ~~esas~~ dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Cuestiones clave de la auditoría

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, ~~hemos determinado que~~ no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase el ~~e~~Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*] *El último párrafo de la sección Otra información del*

ejemplo 7 ~~ha de ser adaptado~~ se adaptaría para describir la cuestión ~~específica~~ concreta que ~~da lugar a~~ origina la opinión desfavorable que también afecta a la otra información]

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

…

Ejemplo 3

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

- ~~Basándonos~~ Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).

…

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ~~existe una~~ la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados ~~que~~ también afecta ~~en la misma medida~~ a la otra información.

…

- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

…

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas ~~a~~ explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (*o expresan la imagen fiel de*)~~,~~ la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como *(de)* sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en ~~esa~~ dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con ~~esas~~ dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección ~~de~~ *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase el ~~e~~Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*] *El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 ~~ha de ser adaptado~~ se adaptaría para describir la cuestión ~~específica~~ concreta que ~~da lugar a~~ origina la opinión con salvedades ~~sobre las cuentas anuales consolidadas~~ que también afecta a la otra información*].

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

…

Ejemplo 4

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

Ejemplo 5

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 706 (Revisada) (procedentes de la NIA 600 (Revisada) y la NIA 720 (Revisada))

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

…

Anexo 3

(Ref: Apartados A17)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

EJEMPLOS SEGÚN NIA

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[217]).

…

- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.

…

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que ~~pueden~~ puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa ~~por parte~~ del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual

…

[217] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ~~la misma~~ ella.

…

- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

…

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas ~~a~~ explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

…

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con ~~esas~~ dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

…

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en ~~la~~ nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre ~~estas~~ esas cuestiones.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*]

…

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

…

Anexo 4

(Ref: Apartados A8)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente ~~que contiene~~ con una opinión con salvedades~~, motivada por un~~ debido al incumplimiento del marco ~~normativo~~ de información financiera aplicable ~~que resulta de aplicación~~ y que contiene un párrafo de énfasis

EJEMPLO SEGÚN NIA

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

- Los estados financieros ~~son~~ han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).

…

- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa ~~por parte~~ del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ~~no~~ ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.

…

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas ~~a~~ explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

…

Fundamento de la opinión con salvedades

…

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con ~~esas~~ dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*]~~,~~ y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

…

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del ~~correspondiente~~ informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) –véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*]

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 710 (procedentes de la NIA 600 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de las NIA de Informes sobre estados financieros auditados)

NIA-ES 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos*

Requerimientos

…

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a *periodos anteriores*

…

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A7a)

…

Estados financieros comparativos

…

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706 (Revisada).

…

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de

auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A12a)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

…

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 14)

A7a) Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada)[218] a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[219].

…

Estados financieros comparativos

…

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 19)

A12a. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada) a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

Anexo

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

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

Ejemplos de informes de auditoría

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores (Ref: Apartado A5)

~~Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 11(a):~~Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[220]).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210[221], en relación con los estados financieros.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- 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)[222].
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[223] y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al d~~D~~estinatario ~~correspondiente~~ que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[224]

[220] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*.

[221] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

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

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

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros ~~adjuntos~~ de la sociedad ABC~~, S.A.~~ (la Sociedad), que comprenden el ~~balance de situación~~ estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado ~~de resultados~~ del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~.

En nuestra opinión, excepto por los efectos ~~del hecho descrito~~ de la cuestión descrita en ~~el párrafo de~~ la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos ~~expresan la imagen fiel de~~ (o ~~*presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*~~) presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad ~~ABC, S.A.~~ a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las ~~Normas Internacionales de Información Financiera~~ NIIF. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección[225] y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[226]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[227], y del control interno que la~~

[224] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

~~[221] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.~~

[226] 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.

~~[227] Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros~~

dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar 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.

Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel[228] por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad[229]. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

---

que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del…".

[228] En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

[229] En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

[~~Firma del auditor~~ *Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[*Fecha~~del informe de auditoría~~*]

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores (Ref: Apartado A5)

~~Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 11(b):~~Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al d~~D~~estinatario ~~correspondiente~~ que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[230]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros ~~adjuntos~~ de la sociedad ABC~~, S.A.~~ (la Sociedad), que comprenden el ~~balance de situación~~ estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado ~~de resultados~~ del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos sobre las cifras correspondientes a periodos anteriores ~~del hecho descrito~~ de la cuestión descrita en ~~el párrafo de~~ la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos ~~expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*)~~ presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ~~ABC~~ a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad ~~ABC, S.A.~~ durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[231]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[232], y del control interno que la~~

[230] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[231] U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

~~dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.~~

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar 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.~~

~~Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel[233] por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad[234]. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.~~

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

~~[232] Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del…".~~

~~[233] En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."~~

~~[234] En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".~~

~~[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]~~

[~~Firma del auditor~~ *Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[*Fecha~~del informe de auditoría~~*]

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores (Ref: Apartado A7)

~~Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 13:~~Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Se presentan cifras comparativas y ~~L~~los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ~~decide~~ ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al dDestinatario ~~correspondiente~~ que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los ~~E~~estados ~~F~~financieros[235]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros ~~adjuntos~~ de la sociedad ABC~~, S.A.~~ (la Sociedad), que comprenden el ~~balance de situación~~ estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado ~~de resultados~~ del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos ~~expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*)~~ presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ~~ABC~~ a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Otra~~s~~ cuestión~~ones~~

Los estados financieros de la ~~s~~Sociedad ~~ABC, S.A.~~ correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[236]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[237], y del control interno que la~~

[235] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[236] U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[237] ~~Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros~~

~~dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.~~

Responsabilidad~~es~~ del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar 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.~~

~~Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel[238] por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad[239]. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.~~

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

~~[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]~~

~~que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del…".~~

~~238 En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."~~

~~239 En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias" En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".~~

[~~Firma del auditor~~ *Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[*Fecha~~del informe de auditoría~~*]

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos (Ref: Apartado A9)

~~Informe ilustrativo de las circunstancias descritas en el apartado 15:~~Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.
- El informe de auditoría sobre el periodo anterior, ~~tal como se emitió~~ emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada.
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.
- El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al d~~D~~estinatario ~~correspondiente~~ que corresponda

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[240]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros ~~adjuntos~~ de la sociedad ABC~~, S.A.~~ (la Sociedad), que comprenden los ~~balances de situación~~ estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, ~~el estado de resultados~~ los estados del resultado global, ~~el~~los estados de cambios en el patrimonio neto y ~~el~~los estados de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~.

En nuestra opinión, excepto por los efectos ~~del hecho descrito~~ de la cuestión descrita en ~~el párrafo de~~ la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos ~~expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*)~~ presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la ~~s~~Sociedad ~~ABC, S.A.~~ a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las ~~Normas Internacionales de Información Financiera~~NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestras~~-~~ auditorías de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido ~~en nuestras auditorías~~ proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[241]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[242], y del control interno que la~~

[240] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[241] U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[242] ~~Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros~~

dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar 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.

Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel[243] por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad[244]. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

---

que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del…".

[243] En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

[244] En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

[~~Firma del auditor~~ *Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[Dirección del auditor]

[*Fecha~~del informe de auditoría~~*]

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 720 (Revisada) (procedentes de la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 600 (Revisada) y del Proyecto de Gestión de la calidad)

NIA-ES 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

Introducción

Alcance de esta NIA

…

4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables[245] *(frase suprimida).*

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

…

A24. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)[~~246~~], el socio del encargo debe ~~responsabilizarse~~ asumir la responsabilidad de la ~~dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría~~ dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo[247] y determinar que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifica y realiza de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables[248]. En el contexto

---

[245] *Nota la pie suprimida.*

[~~246~~] ~~NIA 220, *Control de* calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 15(a).~~

[247] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartados 29-30.

[248] NIA 220 (Revisada), apartado 30(a).

de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

La referencia a las normas profesionales se entenderá realizada a las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo.

…

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

…

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[249]. La NIA 315 (Revisada 2019) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

(a) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI;

(b) ~~los~~ factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;

(c) las medidas relevantes utilizadas, interna y externamente para valorar el resultado financiero de la entidad;~~la medición y revisión del resultado financiero de la entidad y~~

~~(b) La naturaleza de la entidad;~~

~~(c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;~~

~~(d) los objetivos y estrategias de la entidad;~~

…

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo, incluidos ~~o~~ los auditores de los componentes que correspondan, es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:

…

[249] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del ~~los~~ riesgos~~o~~ de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~*, apartados1911-2712~~.~~

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo, incluidos ~~o~~ los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo, es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo, incluidos ~~o~~ los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

…

A38. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables *(frase suprimida)*[12]. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información podría dar lugar a que el auditor identificara cuestiones como:

- diferencias entre la otra información y el conocimiento general, aparte del conocimiento obtenido en la auditoría, del miembro del equipo del encargo que lee y considera la otra información que lleven al auditor a pensar que parece que existe una incorrección material en la otra información o
- una incongruencia interna en la otra información que lleve al auditor a pensar que parece existir una incorrección material en la otra información.

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera y del sistema de control interno de la entidad y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor.
- …

…

Anexo 2

Ejemplo 1

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[250]).

…

Ejemplo 5

[250] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

Ejemplo 6

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

Ejemplo 7

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIA-ES 805 (Revisada) (procedentes de la NIA 600 (Revisada) y de los Proyectos de Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros y de Gestión de la calidad)

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

Introducción

Alcance de esta NIA

…

2. Esta NIA no es de aplicación en circunstancias en las que ~~al informe del~~ los procedimientos de auditoría son aplicados por el auditor de un componente ~~que se emita como resultado del trabajo realizado~~ sobre la información financiera de un componente~~, a petición del equipo del encargo del grupo~~ a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo (véase la NIA 600 (Revisada))[251].

…

Definiciones

…

[251] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes).*

6. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
   (a) "Elemento de un estado financiero" o "elemento" significa un "elemento, cuenta o partida de un estado financiero".
   (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board); y
   (c) Un solo estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. La correspondiente información a revelar, normalmente, incluye otra información explicativa o descriptiva relevante para el estado financiero.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativa

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

…

A2.

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento.

Anexo

Ejemplo 3

…

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las ~~correspondientes salvaguardas~~ medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIGC1-ES (procedentes de la NIA 600 (Revisada))

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Recursos (Ref: Apartado 32)

…

Recursos humanos

…

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

…

A96. La NIA 220 (Revisada)[252] trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600 (Revisada)[253] desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan:

…

…

Información y comunicación (Ref: Apartado 33)

…

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.

…

- ~~Los equipos de los encargos de grupos~~ El auditor del grupo comunican~~n~~ cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.

…

[252] NIA 220 (Revisada), apartado 26.

[253] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de ~~los~~ componentes)*, apartado 26~~19~~.

Modificaciones de concordancia que afectan a la NIGC2-ES (procedentes de la NIA 600 (Revisada))

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

…

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

…

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de ~~un~~ grupos más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo (por ejemplo, ~~los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera~~ el auditor de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.