ANEXO TÉCNICO DE NORMAS DE AUDITORÍA DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA 4 – 2022

CONTENIDO

NIA 220 GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS 6
Introducción 8
Alcance de esta NIA 8
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo 8
Fecha de entrada en vigor 9
Objetivo 9
Definiciones 9
Requerimientos 11
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías 11
Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia 11
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría 12
Recursos del encargo 12
Realización del encargo 13
Seguimiento y corrección 15
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad 15
Documentación 15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 17
Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1) 17
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo (Ref.: Apartados 2–9) 17
Definiciones 20
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías (Ref.: Apartados 13–15) 23
Requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia (Ref.: Apartados 16–21) 26
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref.: Apartados 22-24) 29
Recursos del encargo (Ref.: Apartados 25-28) 31
Realización del encargo 35
Seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 39) 42
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad (Ref.: Apartado 40) 43
Documentación (Ref.: Apartado 41) 43
NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL 45
Introducción 47
Alcance de esta NIA 47
Conceptos clave en esta NIA 47
Graduación 48
Fecha de entrada en vigor 48

Objetivo 49
Definiciones 49
Requerimientos 50
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 50
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49) 51
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185) 56
Documentación 57
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 58
Definiciones (Ref: Apartado 12) 58
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 13-18) 59
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) 69
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37) 103
Documentación (Ref: Apartado 38) 115
Anexo 1 Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio (Ref: Apartados A61–A67) 117
Anexo 2 Conocimiento de los factores de riesgo inherente (Ref: Apartados 12(f) 19(c), A7–A8, A85–A89) 120
Anexo 3 Conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90–A181) 125
Anexo 4 Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartados 14(a), 24(a) (ii), A25–A28, A118) 132
Anexo 5 Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI) (Ref: Apartados 25 (a), 26(b) – (c)), A94, A166–A172) 135
Anexo 6 Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI (Ref: Apartados 25(c) (ii), A173–A174) 146
Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras normas internacionales 154
NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. 154
NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría 161
NIA 230, Documentación de auditoría 162
NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros 163
NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 164
NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad 166
NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude 167
NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros 181
NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios 182
NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados 187
NIA 500, Evidencia de auditoría 209
NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas 210
NIA 530, Documentación de auditoría 211

NIA 550, Partes vinculadas 212
NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar 215
NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) 236
NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos 238
NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor 240
NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente 241
NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información 242
NIA 540 (REVISADA) AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR 243
Introducción 244
Alcance de esta NIA 244
Naturaleza de las estimaciones contables 244
Conceptos clave en esta NIA 245
Fecha de entrada en vigor 246
Objetivo 246
Definiciones 246
Requerimientos 247
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 247
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material 248
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 249
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables 253
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección 253
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados 253
Manifestaciones escritas 254
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes 254
Documentación 255
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 256
Naturaleza de las estimaciones contables 256
Conceptos clave en esta NIA 257
Definiciones 258
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 259
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material 272
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 277
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección 290
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados 291
Manifestaciones escritas 293
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes 293
Documentación 294

Anexo 1 Factores de riesgo inherente 296
Anexo 2 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 302
MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES 304
NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. 304
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 304
NIA 230, Documentación de auditoría 306
Requerimientos 306
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 306
Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA 307
NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de las estimaciones contables en los estados financieros con respecto al fraude 309
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 309
NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 310
Requerimientos 310
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 310
Anexo 1 Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 311
Anexo 2 Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables 312
NIA 500, Evidencia de auditoría 314
Introducción 314
Objetivo 314
Definiciones 314
Requerimientos 315
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 316
NIA 580, Manifestaciones escritas 332
Anexo 1 Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas 332
Anexo 2 Ejemplo de carta de manifestaciones 332
NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros 334
Requerimientos 334
NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. 335
Requerimientos 335
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 335
Definiciones 337

NIA 220 GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

En Colombia, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA 1	1
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo	2-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	**11**
Definiciones	**12**
Requerimientos	
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías	13-15
Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia	16-21
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	22-24
Recursos del encargo	25-28
Realización del encargo	29-38
Seguimiento y corrección	39
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad	40
Documentación	41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo	A2-A14
Definiciones	A15-A27
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías	A28-A37
Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia	A38-A48
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	A49-A58
Recursos del encargo	A59-A79
Realización del encargo	A80-A108
Seguimiento y corrección	A109-A112
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad	A113-A116
Documentación	A117-A120

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata con las responsabilidades específicas del auditor con respecto a la gestión de la calidad en el encargo para una auditoría de estados financieros, y las responsabilidades relacionadas con el socio del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A1, A38)

El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo

2. Bajo la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es el diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados realizados por la firma de auditoría, que proporcionen a la firma una seguridad razonable de que: (Ref.: Apartados A13–A14)

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

(b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.[1]

3. Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartados A2–A3)

4. El equipo del encargo, con el liderazgo del socio del encargo, es responsable, dentro del contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma y a través del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, por: (Ref.: Apartados A4–A11)

(a) Implementar las respuestas de la firma a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o procedimientos de la firma) que aplican a un encargo de auditoría usando la información comunicada u obtenida por la firma;

(b) Dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, determinar si diseñar e implementar respuestas más allá de las que establecen las políticas o procedimientos de la firma; y

(c) Comunicar a la firma información sobre el encargo de auditoría que se requiere que sea comunicada por las políticas o procedimientos de la firma para respaldar el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad de la firma.

5. Cumplir con los requerimientos de otras NIA, puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en el encargo. (Ref.: Apartado A12)

6. Se sirve al interés público mediante la realización consistente de encargos de auditoría de calidad a través del logro del objetivo de esta norma y de otras NIA para cada encargo. Los encargos de auditoría de calidad se logran a través de la planeación y realización de encargos y la presentación de informes de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir con los requerimientos legales o reglamentarios aplicables implica el ejercicio del juicio profesional y el escepticismo profesional.

7. De conformidad con la NIA 200,[2] se requiere que el equipo del encargo planea y lleve a cabo una auditoría con escepticismo profesional y que ejerza el juicio profesional. El juicio profesional se ejerce

[1] NIGC 1, apartado 14.
[2] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartados 15–16 y A20–A24

al tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción que son apropiados para gestionar y lograr la calidad dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional apoya la calidad de los juicios emitidos sobre el encargo y, a través de estos juicios, la efectividad general del equipo del encargo al lograr la calidad en el encargo. El ejercicio adecuado del escepticismo profesional se puede demostrar a través de acciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas acciones y comunicaciones pueden incluir acciones específicas para mitigar los impedimentos que pueden perjudicar el ejercicio apropiado del escepticismo profesional, tal como el sesgo inconsciente o las limitaciones de recursos. (Ref.: Apartados A33–A36)

Escalabilidad

8. Los requerimientos de esta NIA pretenden ser aplicados en el contexto de la naturaleza y circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:

(a) Cuando una auditoría la realiza en su totalidad el socio del encargo, lo cual puede ser el caso de una auditoría de una entidad menos compleja, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están condicionados a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartados A13– A14)

(b) Cuando una auditoría no la realiza en su totalidad el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, el socio del encargo puede asignar el diseño o ejecución de algunos procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo.

Las responsabilidades del socio el encargo

9. El socio del encargo sigue siendo el responsable último y, por lo tanto, el responsable del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. El término "el socio del encargo asumirá la responsabilidad de…" se utiliza para aquellos requerimientos en los que se permite que el socio del encargo asigne el diseño o realización de procedimientos, tareas o acciones a miembros del equipo del encargo con las habilidades o la experiencia adecuadas. Para otros requerimientos, esta NIA tiene la intención expresa de que el socio del encargo cumpla con el requerimiento o con la responsabilidad y el socio del encargo puede obtener información de la firma u otros miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartados A22–A25)

Fecha de entrada en vigor

10. [Modificada] En Colombia, esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es el gestionar la calidad en el encargo para obtener una seguridad razonable de que se ha logrado la calidad, de manera que:

(a) El auditor ha cumplido con sus responsabilidades, y ha realizado la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) El informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

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

(a) Socio del encargo:[3] El socio u otra persona asignada por la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

(b) Revisión de calidad del encargo: Un objetivo de evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas, realizado por el revisor de calidad del encargo y completado en la fecha del informe del encargo o antes.

(c) Revisor de calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma o un individuo externo designado por la firma para realizar la revisión de la calidad del encargo.

(d) Equipo del encargo: Todos los socios y empleados que realizan el encargo de auditoría, así como cualquier persona que realiza procedimientos de auditoría en el encargo, excluyendo un experto externo del auditor[4] y los auditores internos que proporcionan asistencia directa sobre un encargo.[5] (Ref.: Apartados A15– A25)

(e) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad o corporación o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref.: Apartado A26)

(f) Firma de la red - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red. (Ref.: Apartado A27)

(g) Red: Una estructura más amplia: (Ref.: Apartado A27)

   (i) que tiene por objetivo la cooperación, y

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

(h) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

(i) Personal: Socios y empleados en la firma.

(j) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

(k) Requerimientos de ética aplicables: Normas de ética profesional y requerimientos de ética a las que están sujetos los profesionales de la contabilidad que llevan a cabo encargos de auditoría. Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del Código de Ética para Contadores Profesionales del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (el Código IESBA) relativas a las auditorías de estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

(l) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad): políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para abordar uno o más riesgos de calidad valorados:

   (i) Las políticas son declaraciones de lo que debe o no debe hacerse para abordar un riesgo o riesgos de calidad. Dichas declaraciones pueden documentarse, expresarse explícitamente en comunicaciones o estar implícitas en acciones y decisiones.

   (ii) Los procedimientos son acciones para implementar políticas.

(m) Empleados: Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

---

[3] Los términos "socio del encargo", "socio" y "firma de auditoría" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
[4] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor, apartado 6(a), define el término "experto del auditor"
[5] En la NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos, se establecen límites a la utilización de la ayuda directa. También se reconoce que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En consecuencia, la utilización de la ayuda directa se limita a las situaciones en las que se permite.

Requerimientos

Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías

13. El socio del encargo debe asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de auditoría, incluyendo la responsabilidad de crear un entorno para el encargo, que enfatice la cultura de la firma y el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo. Al hacerlo, el socio del encargo deberá participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de modo que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son apropiadas, dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref.: Apartados A28–A37)

14. Al crear el entorno descrito en el apartado 13, el socio del encargo deberá asumir la responsabilidad de que se tomen acciones claras, congruentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma con la calidad y establezcan y comuniquen el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo, enfatizando: (Ref.: Apartados A30–A34)

(a) Que todos los miembros del equipo del encargo son responsables de contribuir a la gestión y el logro de la calidad en el encargo;

(b) La importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales de los miembros del equipo del encargo;

(c) La importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y apoyar la capacidad de los miembros del equipo del encargo para plantear inquietudes sin temor a represalias; y

(d) La importancia de que cada miembro del equipo del encargo ejerza un escepticismo profesional a lo largo del encargo de auditoría.

15. Si el socio del encargo asigna el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones relacionadas con un requerimiento de esta NIA a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo a cumplir con los requerimientos de esta NIA, el socio del encargo deberá continuar asumiendo la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría a través de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartados 9, A37)

Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia

16. El socio del encargo deberá tener un conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos aquellos relacionados con la independencia, que son aplicables dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A38–A42, A48)

17. El socio del encargo debe asumir la responsabilidad de que todos los demás miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y las políticas o procedimientos relacionados de la firma, incluidos aquellos que abordan: (Ref.: Apartados A23–A25, A40–A44)

(a) Identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos aquellos relativos a la independencia;

(b) Circunstancias que pueden causar un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando tienen conocimiento de incumplimientos; y

(c) Las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando tienen conocimiento de un caso de incumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de la entidad.[6]

18. Si llegan a la atención del socio del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza para el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo deberá evaluar dicha amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma, utilizando información relevante de la firma, del equipo del encargo o de otras fuentes y tomar las medidas apropiadas. (Ref.: Apartados A43–A44)

19. El socio del encargo deberá permanecer alerta durante todo el encargo de auditoría, mediante la observación y la realización de consultas según sea necesario, a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables o las políticas o procedimientos de la firma por parte de los miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartado A45)

20. Si llegan al conocimiento del socio del encargo a través de sistema de gestión de la calidad de la firma, o de otras fuentes, cuestiones que indican que no se han cumplido los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, el socio del encargo, en consulta con otros individuos de la firma, tomará las medidas oportunas. (Ref.: Apartado A46)

21. Antes de poner fecha en el informe del auditor, el socio del encargo debe asumir la responsabilidad de determinar si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia. (Ref.: Apartados A38 y A47)

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría

22. El socio del encargo deberá determinar que se han seguido las políticas o procedimientos de la firma en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref.: Apartados A49– A52, A58)

23. El socio del encargo tome en consideración la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad al planificar y realizar el encargo de auditoría de conformidad con las NIA y en cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. (Ref.: Apartados A53–A56)

24. Si el equipo del encargo tiene conocimiento de información que puede haber causado que la firma rechace el encargo de auditoría, si la firma hubiera conocido esa información antes de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico, el socio del encargo deberá comunicar esa información con prontitud a la firma, para que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias. (Ref.: Apartado A57)

Recursos del encargo

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

25. El socio del encargo determinará que se asignen o pongan a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo de forma oportuna, tomando en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, las políticas o procedimientos de la firma y cualquier cambio que pueda surgir durante el encargo. (Ref.: Apartados A59–A70, A73–A74, A79)

26. El socio del encargo determinará que el equipo del encargo, así como cualquier experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan asistencia directa, que no forman parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas, incluyendo tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A62, A71–A74)

27. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, el socio del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo de auditoría, deberá realizar las acciones apropiadas, incluyendo el comunicar al personal apropiado sobre la necesidad de asignar o poner a disposición recursos alternativos o adicionales para el encargo. (Ref.: Apartados A75–A78)

28. El socio del encargo deberá asumir la responsabilidad de utilizar adecuadamente los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y revisión

29. El socio del encargo debe asumir la responsabilidad por la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y por la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartado A80)

30. El socio del encargo deberá determinar que la naturaleza, momento de realización y extensión de la supervisión y revisión es: (Ref.: Apartados A81–A89, A94–A97)

(a) Planificada[7] y realizada de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables; y

(b) Responde a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría y los recursos son asignados o puestos a disposición por la firma, para el equipo del encargo.

31. El socio del encargo deberá revisar la documentación de auditoría en determinados momentos durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relativa a: (Ref.: Apartados A90–A93)

(a) Cuestiones significativas;[8]

(b) Juicios significativos, incluidos los relacionados con cuestiones difíciles o contenciosas identificadas durante el encargo de auditoría, y las conclusiones alcanzadas; y

(c) Otras cuestiones que, a juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para las responsabilidades del socio el encargo.

32. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, mediante la revisión de documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido

[7] NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 11.
[8] NIA 230, Documentación de auditoría, apartado 8 (c).

evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref.: Apartados A90–A94)

33. Antes de poner fecha al informe de auditoría, el socio del encargo debe revisar los estados financieros y el informe de auditoría, incluyendo, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de auditoría[9] y la documentación de auditoría relacionada, para determinar que el informe que se emitirá será adecuado en las circunstancias.[10]

34. El socio del encargo deberá revisar, antes de su emisión, cualquier comunicación formal escrita a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades regulatorias. (Ref.: Apartado A98)

Consultas

35. El socio del encargo deberá: (Ref.: Apartados A99–A102)

(a) Asumir la responsabilidad del equipo del encargo que realiza consultas sobre:

  (i) Cuestiones difíciles o contenciosas y cuestiones sobre las cuales las políticas o procedimientos de la firma requieren de consulta; y

  (ii) Otras cuestiones que a juicio profesional del socio del encargo, requieren de consulta;

(b) Determinar que, durante en encargo de auditoría, los miembros del equipo del encargo de auditoría hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;

(c) Determinar que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y

(d) Determinar que las conclusiones alcanzadas se han implementado.

Revisión de calidad del encargo

36. Para los encargos de auditoría para los cuales se requiere una revisión de calidad del encargo, el socio responsable del encargo deberá: (Ref.: Apartado A103)

(a) Comprobar que se haya nombrado un revisor de calidad del encargo;

(b) Cooperar con el revisor de calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo sobre su responsabilidad de hacerlo.

(c) Discutir las cuestiones significativas y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de calidad del encargo, con el revisor de calidad del encargo; y

(d) No poner fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de calidad del encargo se haya completado. (Ref.: Apartados A104–A106)

Diferencias de opinión

37. Si surgen diferencias de opinión, dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo o el personal que realiza las actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma, incluidos aquellos que proporcionan asesorías, el equipo del encargo deberá seguir las políticas o procedimientos de la firma para abordarlas y solucionar esas diferencias de opinión. (Ref.: Apartados A107–A108)

38. El socio del encargo deberá:

[9] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
[10] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros o NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

(a) Asumir la responsabilidad sobre las diferencias de opinión abordadas y resueltas de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma;

(b) Determinar que las conclusiones alcanzadas están documentadas e implementadas; y

(c) No poner fecha en el informe del auditor hasta que se resuelva cualquier diferencia de opinión.

Seguimiento y corrección

39. El socio del encargo se responsabilizará de: (Ref.: Apartados A109–A112)

(a) Obtener una comprensión de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma, conforme lo comunica la firma, incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y a través de las firmas de la red;

(b) Determinar la importancia y el efecto de la información mencionada en el apartado 39(a) en el encargo de auditoría y tomar las medidas apropiadas; y

(c) Mantenerse alerta durante todo el encargo de auditoría para obtener información que pueda ser relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma y comunicar esa información a los responsables del proceso.

Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad

40. Antes de poner fecha en el informe de auditoría, el socio del encargo debe determinar si ha asumido la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que: (Ref.: Apartados A113–A116)

(a) La participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante el encargo de auditoría, de modo que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y circunstancias del encargo; y

(b) La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, y cualquier cambio al mismo, y las respectivas políticas o procedimientos de la firma, se han tomado en cuenta al cumplir con los requerimientos de esta NIA.

Documentación

41. Al aplicar la NIA 230,[11] el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría: (Ref.: Apartados A117–A120)

(a) Cuestiones identificadas, discusiones relevantes con el personal de la firma y las conclusiones alcanzadas con respecto a:

   (i) el cumplimiento de las responsabilidades relacionadas con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

(b) la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y el encargo de auditoría.

(c) la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y cómo se implementaron esas conclusiones.

[11] NIA 230, apartados 8–11 y A6.

(d) si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, si esa revisión se completó en la fecha del informe de auditoría o antes.

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 grupo. La NIA 600[12] trata las consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de estados financieros del grupo y cuando están involucrados los auditores de los componentes. La NIA 600, 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. Por ejemplo, la NIA 600 puede ser útil cuando se involucra a dicha persona para que asista a un recuento de inventario físico, inspeccione propiedades, planta y equipo o realice procedimientos de auditoría en un centro de servicio compartido en una ubicación remota.

El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo (Ref.: Apartados 2–9)

A2. La NIGC 1 trata con las responsabilidades de una firma para diseñar, implementar y operar su sistema de gestión de calidad.

A3. Las firmas o los requerimientos nacionales pueden utilizar diferente terminología o marcos conceptuales para describir los componentes del sistema de gestión de calidad. Los requerimientos nacionales que abordan las responsabilidades de la firma para diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad son al menos igual de exigente que la NIGC 1, cuando abordan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen obligaciones a la firma para alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

Responsabilidades del equipo del encargo relacionadas con el sistema de gestión de calidad de la firma (Ref.: Apartado 4)

A4. La gestión de la calidad en el encargo es apoyada por el sistema de gestión de la calidad de la firma y está informada por la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. De conformidad con la NIGC 1, la firma es responsable de comunicar la información que le permita al equipo del encargo comprender y llevar a cabo sus responsabilidades relacionadas con la realización de los encargos. Por ejemplo, esas comunicaciones pueden abarcar políticas o procedimientos para llevar a cabo consultas con individuos designados en ciertas situaciones que involucran cuestiones técnicas o éticas complejas, o para involucrar a expertos designados por la firma para realizar procedimientos de auditorías relativos a cuestiones particulares (por ejemplo, la firma puede especificar que sus expertos en crédito designados por ella deben participar en la auditoría de las provisiones para pérdidas crediticias en todas las auditorías de las instituciones financieras).

A5. Las respuestas en la firma pueden incluir políticas o procedimientos establecidos por una red, o por otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red (los requerimientos de la red o los servicios de la red se describen más adelante en la NIGC 1 dentro de la sección "Requerimientos de la

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

red o servicios de la red").[13] Los requerimientos de esta NIA se basan en la premisa de que la firma es responsable de tomar las acciones necesarias para permitir que los equipos del encargo implementen o utilicen los requerimientos de la red o los servicios de la red en el encargo de auditoría (por ejemplo, un requerimiento para utilizar una metodología de auditoría desarrollada para uso de una firma de la red). De conformidad con la NIGC 1, la firma es responsable de determinar cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes y se tienen en cuenta en el sistema de gestión de calidad de la firma.[14]

A6. Algunas respuestas de la firma a los riesgos de calidad no se realizan en el encargo, sin embargo, son relevantes cuando se cumple con los requerimientos de esta NIA. Por ejemplo, las respuestas de la firma de las que puede depender el equipo del encargo al cumplir con los requerimientos de esta NIA incluyen:

- Procesos de contratación de personal y formación profesional;
- Las aplicaciones de las tecnologías de la información (TI) que respaldan el seguimiento de la independencia de la firma;
- El desarrollo de aplicaciones de las TI que respalden la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y los encargos de auditoría; y
- El desarrollo de metodologías de auditoría, guías y herramientas de implementación relacionadas.

A7. Debido a la naturaleza y las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría y a los cambios que pueden ocurrir durante el encargo, una firma no puede identificar todos los riesgos de calidad que pueden surgir en el encargo o establecer todas las respuestas relevantes y apropiadas. En consecuencia, el equipo del encargo utiliza el juicio profesional para determinar si debe diseñar e implementar respuestas, más allá de las establecidas en las políticas o procedimientos de la firma, en el encargo para cumplir con el objetivo de esta NIA.[15]

A8. La determinación del equipo del encargo acerca de si son necesarias esas respuestas en el encargo (y, si es así, cuáles son esas respuestas) está influenciada por los requerimientos de esta NIA, y por la comprensión del equipo del encargo de la naturaleza y las circunstancias del encargo y cualquier cambio durante el encargo de auditoría. Por ejemplo, pueden surgir circunstancias no anticipadas durante el encargo que pueden causar que el socio del encargo solicite la participación de personal con la experiencia adecuada además de los asignados inicialmente o puestos a disposición.

A9. El equilibrio relativo de los esfuerzos del equipo del encargo para cumplir con los requerimientos de esta NIA (es decir, entre implementar las respuestas de la firma y diseñar e implementar respuestas específicas al encargo más allá de las establecidas en las políticas o procedimientos de la firma) puede variar. Por ejemplo, la firma puede diseñar un programa de auditoría para ser utilizado en circunstancias que sean aplicables al encargo de auditoría (como, un programa de auditoría específico de la industria). Además de determinar el momento de realización y la extensión de los procedimientos a realizar, puede haber poca o ninguna necesidad de que se agreguen procedimientos de auditoría suplementarios al programa de auditoría del encargo. Alternativamente, las acciones del equipo del encargo para cumplir con los requerimientos de ejecución del encargo de esta NIA pueden estar más enfocadas en diseñar e implementar respuestas en el encargo para abordar la naturaleza y circunstancias específicas del encargo (por ejemplo, planificación y ejecución de procedimientos para abordar los riesgos de incorrección material no contemplados por los programas de auditoría de la firma).

[13] NIGC 1, apartado 49(b).
[14] NIGC 1, apartado 49(a).
[15] La NIA 200 requiere que el auditor utilice el juicio profesional al planificar y realizar una auditoría de estados financieros

A10. Por lo general, el equipo del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma para cumplir con los requerimientos de esta NIA, a menos que:

- El conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indica que las políticas o procedimientos de la firma no abordarán de forma eficaz la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
- La información proporcionada por la firma u otras partes sobre la eficacia de dichas políticas o procedimientos sugiere lo contrario (por ejemplo, la información proporcionada por las actividades de seguimiento de la firma, inspecciones externas u otras fuentes relevantes, indica que las políticas o procedimientos de la firma no están operando eficazmente).

A11. Si el socio del encargo se da cuenta (incluso al ser informado por otros miembros del equipo del encargo) de que las respuestas de la firma a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico o que el socio del encargo no puede depender de las políticas o procedimientos de la firma, el socio del encargo comunicará dicha información con prontitud a la firma de conformidad con el apartado 39(c) ya que dicha información es relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo identifica que un programa de software de auditoría tiene una debilidad de seguridad, la comunicación oportuna de dicha información al personal apropiado permite a la firma tomar medidas para actualizar y volver a emitir el programa de auditoría. Ver también el apartado A70 con respecto a los recursos suficientes y adecuados.

Información relevante para la gestión de la calidad en el encargo (Ref.: Apartado 6)

A12. Cumplir con los requerimientos de otras NIA, puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en el encargo. Por ejemplo, el conocimiento de la entidad y su entorno que requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[16] que se obtenga, proporciona información que puede ser relevante para cumplir con los requerimientos de eta NIA. Esa información puede ser relevante para la determinación de:

- La naturaleza de los recursos a utilizar en áreas específicas de la auditoría, como el uso de miembros del equipo con la experiencia apropiada para áreas de alto riesgo, o la participación de expertos para tratar asuntos complejos;
- la cantidad de recursos a utilizar en áreas específicas de la auditoría, como la cantidad de miembros del equipo asignados para asistir al recuento de inventario físico en varias ubicaciones;
- la naturaleza, el momento de realización y el alcance de la revisión del trabajo realizado por los miembros del equipo en función de los riesgos valorados de incorrección material; o
- la asignación de las horas de auditoría presupuestadas, incluida la asignación de más tiempo, y el tiempo de los miembros del equipo del encargo con más experiencia en aquellas áreas donde existen más riesgos de incorrecciones materiales o donde los riesgos identificados se valoraron como más altos.

Escalabilidad (Ref.: Apartados 2, 8)

A13. En una firma de pequeña dimensión, las políticas o procedimientos pueden designar a un socio del encargo, a nombre de la firma, para diseñar muchas de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma, ya que el hacerlo puede ser un enfoque más eficaz para diseñar e implementar respuestas como parte del sistema de calidad de la firma. Además, las políticas o procedimientos de una firma de pequeña dimensión pueden ser menos formales. Por ejemplo, en una firma muy pequeña con un número

[16] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

relativamente pequeño de encargos de auditoría, la firma puede determinar que no es necesario establecer un sistema en toda la firma para dar seguimiento a la independencia, y más bien, el socio del encargo dará seguimiento a la independencia en el encargo individual.

A14. Los requerimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de otros miembros del equipo del encargo solo son relevantes si hay miembros del equipo del encargo distintos al socio del encargo.

Definiciones

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

A15. El equipo del encargo puede estar organizado de diversas formas. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo pueden estar ubicados juntos o en diferentes ubicaciones geográficas, y pueden organizarse en grupos por el tipo de actividad que están realizando. Independientemente de cómo se organiza el equipo del encargo, cualquier persona que realice procedimientos de auditoría[17] en el encargo es miembro del equipo del encargo.

A16. La definición de un equipo del encargo se centra en las personas que realizan procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría. La evidencia de auditoría, que es necesaria para respaldar la opinión y el informe del auditor, se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría realizados durante el curso de la auditoría.[18] Los procedimientos de auditoría comprenden procedimientos de valoración de riesgos[19] y procedimientos de auditoría posteriores.[20] Como se explica en la NIA 500, los procedimientos de auditoría incluyen inspección, observación, confirmación, recálculo, reevaluación, procedimientos analíticos e indagaciones, a menudo realizados en alguna combinación.[21] Otras NIA pueden incluir también procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la NIA 520.[22]

A17. Los equipos del encargo incluyen personal, y también pueden incluir a otras personas, que realizan procedimientos de auditoría que son de:

(a) Una firma de la red; o

(b) Una firma que no es una firma de la red u otro prestador de servicios.[23]

Por ejemplo, un individuo de otra firma puede realizar procedimientos de auditoría sobre la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de grupo, asistir a un recuento de inventario físico o inspeccionar activos fijos físicos en una ubicación remota.

A18. Los equipos del encargo pueden también incluir individuos de centros de prestación de servicios quienes realizan los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, se puede determinar que las tareas

[17] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado A10.
[18] NIA 200, apartado A30.
[19] La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona requerimientos relacionados con los procedimientos de valoración de riesgos.
[20] La NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, proporciona requerimientos relativos a procedimientos de auditoría posteriores, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos.
[21] NIA 500, apartados A14–A25
[22] NIA 520, Procedimientos analíticos.
[23] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado A10.

específicas que son repetitivas o especializadas en naturaleza pueden ser realizadas por un grupo de personas debidamente capacitadas y, por lo tanto, el equipo del encargo incluye a esas personas. Los centros de prestación de servicios pueden ser establecidos por la firma, la red o por otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red. Por ejemplo, se puede utilizar una función centralizada para facilitar los procedimientos de confirmación externa.

A19. Los equipos del encargo pueden incluir personas con experiencia en un área especializada de contabilidad o auditoría que realizan procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría, por ejemplo, personas con experiencia en contabilización de impuestos sobre la renta o en el análisis de información compleja producida por herramientas y técnicas automatizadas para la finalidad de identificar relaciones inusuales o inesperadas. Una persona no es miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a la consulta. Las consultas se abordan en los apartados 35 y A99 a A102.

A20. Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, el revisor de calidad del encargo y las personas que realizan la revisión de calidad del encargo, no son miembros del equipo del encargo. Esas personas pueden estar sujetas a requerimientos de independencia específicos.

A21. Un auditor interno que brinda asistencia directa y un experto externo del auditor cuyo trabajo se utiliza en el encargo no son miembros del equipo del encargo.[24] La NIA 610 (Revisada 2013) y la NIA 620 proporcionan requerimientos y orientación para el auditor cuando utiliza el trabajo de auditores internos en una capacidad de asistencia directa o cuando se utiliza el trabajo de un experto externo, respectivamente. El cumplimiento con estas NIA requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el trabajo realizado por un auditor interno que proporciona asistencia directa y realiza procedimientos de auditoría sobre el trabajo de un experto del auditor.

Las responsabilidades del socio el encargo (Ref.: Apartados 9, 12(d))

A22. Cuando esta NIA tiene la intención expresa de que el socio del encargo cumpla con un requerimiento o responsabilidad, el socio del encargo puede necesitar el obtener información de la firma u de otros miembros del equipo del encargo para cumplir con el requerimiento (por ejemplo, información para tomar la decisión o el juicio requerido). Por ejemplo, se requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Para emitir un juicio sobre si la competencia y las capacidades del equipo del encargo son adecuadas, el socio del encargo puede necesitar utilizar información compilada por el equipo del encargo o del sistema de gestión de la calidad de la firma.

La aplicación de políticas o procedimientos de la firma por parte de los miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartados 9, 12(d),17)

A23. Dentro del contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma, los miembros del equipo del encargo de la firma son responsables de implementar las políticas o procedimientos de la firma que sean aplicables al encargo de auditoría. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son socios ni personal de la firma del socio del encargo, es posible que no estén sujetos al sistema de gestión de la calidad de la firma ni a las políticas o procedimientos de la firma. Además, las políticas o procedimientos de otra firma pueden no ser similares a los de la firma del socio del encargo. Por ejemplo, las políticas o procedimientos con respecto a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, particularmente cuando la otra firma se encuentra en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferente al de la firma del socio del encargo. Por consiguiente, si el equipo del encargo incluye

[24] Ver NIA 620, apartados 12-13 y NIA 610 (Revisada 2013), apartados 21-25.

personas que son de otra firma, la firma o el socio del encargo pueden necesitar acciones diferentes para implementar las políticas o procedimientos de la firma con respecto al trabajo de esas personas.

A24. En particular, las políticas o procedimientos de la firma pueden requerir que la firma o el socio del encargo tomen acciones diferentes de las aplicables al personal al obtener un conocimiento de si un individuo de otra firma:

- Tiene la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procesos de reclutamiento y capacitación de la firma y, por lo tanto, las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que esta determinación se puede tomar a través de otras acciones, tal como obtener información de la otra firma o de un organismo de licenciamiento o registro. Los apartados 19 y A38 de la NIA 600 contienen orientación sobre cómo obtener conocimiento sobre la competencia y las capacidades de los auditores del componente.
- Conocer los requerimientos de ética que son relevantes para el encargo de auditoría del grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeto a la capacitación de la firma con respecto a las políticas o procedimientos de la firma para los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que este conocimiento se obtiene a través de otras acciones tales como proporcionar información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al trabajo de auditoría para el personal.
- Confirmará la independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no son miembros del personal no puedan completar declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma. Las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que dichas personas pueden proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otras formas, tal como una confirmación por escrito.

A25. Cuando las políticas o procedimientos de la firma requieren que se lleven a cabo actividades específicas en determinadas circunstancias (por ejemplo, consultas sobre una cuestión en particular), puede ser necesario que las políticas o procedimientos de la firma se comuniquen a personas que no son parte del personal. Estas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surgen estas circunstancias, y esto le permite al socio del encargo cumplir con las políticas o procedimientos de la firma. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente está realizando procedimientos de auditoría sobre la información financiera de un componente e identifica una cuestión difícil o contenciosa que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeto a consulta,[25] de conformidad con las políticas o procedimientos del auditor del grupo, el auditor del componente puede alertar al equipo del encargo del grupo sobre la cuestión.

Firma (Ref.: Apartado 12(e))

A26. La definición de "firma" en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la definición establecida en esta NIA.

"Red" y "Firma de la red" (Ref.: Apartados 12(f)-12(g))

A27. Las definiciones de "red" y "firma de la red" en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en la presente NIA. El Código de ética de IESBA también proporciona orientaciones, en relación con los términos "red" y "firma de la red". Las redes y las otras firmas de la red pueden estar estructuradas de diversas maneras; y son en todos los casos, externas a la firma. Las disposiciones de esta NIA en relación con las redes también aplican a cualquier estructura u organizaciones que no forman parte de la firma, pero existen dentro de la red.

[25] Véase apartado 35

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

Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad

A28. La NIGC 1 requiere que la firma establezca objetivos de calidad que aborden el gobierno y el liderazgo de la firma que apoyan el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad. La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está respaldada por una cultura de la firma que demuestra un compromiso con la calidad. Al abordar los requerimientos de los apartados 13 y 14 de esta NIA, el socio del encargo puede comunicar directamente a los miembros del equipo del encargo y reforzar esta comunicación a través de la conducta y acciones personales (por ejemplo, predicar con el ejemplo). Una cultura que demuestra el compromiso con la calidad está aún más formada y reforzada por los miembros del equipo del encargo, ya que demuestran las conductas esperadas al realizar el encargo.

Escalabilidad

A29. La naturaleza y el alcance de las acciones del socio del encargo para demostrar el compromiso de la firma con la calidad, puede depender de una variedad de factores que incluyen el tamaño, la estructura, la dispersión geográfica y la complejidad de la firma y del equipo del encargo, y la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Con un equipo del encargo más pequeño, con pocos miembros, influir en la cultura deseada a través de la interacción y la conducta directas puede ser suficiente, mientras que para un equipo del encargo más grande que se encuentra disperso en muchos lugares, puede ser necesaria una comunicación más formal.

Participación suficiente y adecuada

A30. La participación suficiente y adecuada del socio del encargo a lo largo del encargo de auditoría puede demostrarse de diferentes maneras, incluido:

- Asumir la responsabilidad por la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, y la revisión del trabajo realizado al cumplir con los requerimientos de esta NIA; y
- Variaciones de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión, en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Comunicación

A31. La comunicación es el medio a través de la cual los miembros del equipo del encargo comparten información relevante de manera oportuna para cumplir con los requerimientos de esta NIA, contribuyendo de este modo al logro de la calidad en el encargo de auditoría. La comunicación puede ser entre los miembros del equipo del encargo o con:

(a) La firma, (por ejemplo, personal que realiza actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma, incluidos aquellos a quienes se les asigna la responsabilidad última u operativa del sistema de gestión de calidad de la firma);

(b) Otros involucrados en la auditoría (por ejemplo, auditores internos que brindan asistencia directa[26] o un experto externo del auditor;[27] y

(c) Partes que son externas a la firma (por ejemplo, la dirección, los encargados del gobierno corporativo o las autoridades reguladoras).

A32. La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría pueden afectar las decisiones del socio del encargo con respecto a las formas más apropiadas para una comunicación eficaz con los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, para respaldar la dirección, supervisión y revisión adecuadas, la firma puede utilizar aplicaciones de las TI para facilitar la comunicación entre los miembros del equipo del encargo cuando realizan trabajos en diferentes ubicaciones geográficas.

Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 7)

A33. El socio del encargo es responsable de enfatizar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo ejerza el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría. Las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden crear presiones en el equipo del encargo, que pueden impedir el ejercicio adecuado del escepticismo profesional al diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría y evaluar la evidencia de auditoría. En consecuencia, al desarrollar la estrategia general de auditoría de conformidad con la NIA 300, el equipo del encargo puede necesitar considerar si existen tales condiciones en el encargo de auditoría y, de ser así, qué acciones la firma o el equipo del encargo pueden necesitar emprender para mitigar esos impedimentos.

A34. Los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, pero no están limitados a:

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar el uso de recursos suficientemente experimentados o técnicamente calificados, incluidos expertos, necesarios para auditorías de entidades donde se necesitan conocimientos técnicos o habilidades especializadas para el conocimiento, evaluación y respuestas eficaces a los riesgos y el cuestionamiento informado de la dirección.
- Fechas límite ajustadas que pueden afectar negativamente el comportamiento de quienes realizan el trabajo, así como de quienes lo dirigen, supervisan y revisan; Por ejemplo, las presiones de tiempo externas pueden crear restricciones para analizar información compleja de forma eficaz.
- La falta de cooperación o presiones indebidas impuestas por la dirección pueden afectar negativamente la capacidad del equipo del encargo para resolver problemas complejos o polémicos;
- El conocimiento insuficiente de la entidad y su entorno, su sistema de control interno y el marco de información financiera aplicable el cual puede restringir la capacidad del equipo del encargo para emitir juicios apropiados y un cuestionamiento informado sobre las afirmaciones de la dirección;
- Las dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores u otros pueden hacer que el equipo del encargo sesgue la selección de fuentes de evidencia de auditoría y busque evidencia de auditoría de fuentes que sean accesibles más fácilmente.
- Dependencia excesiva de herramientas y técnicas automatizadas, lo que puede hacer que el equipo del trabajo no evalúe críticamente la evidencia de auditoría.

[26] Ver NIA 610 (Revisada 2013), apartado A41.
[27] Ver NIA 620, apartados 11(c) y A30

A35. Los sesgos de los auditores inconscientes o conscientes pueden afectar los juicios profesionales del equipo del encargo, incluidos, por ejemplo, en el diseño y realización de los procedimientos de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría. Los ejemplos de sesgos inconscientes de los auditores que pueden impedir el ejercicio del escepticismo profesional y, por lo tanto, la razonabilidad de los juicios profesionales emitidos por el equipo del encargo para cumplir con los requerimientos de esta NIA, pueden incluir:

- Sesgo de disponibilidad, que es una tendencia a dar más peso a los hechos o experiencias que vienen a la mente de inmediato o que están fácilmente disponibles, que a los que no lo están.
- Sesgo de confirmación, que es una tendencia a darle más peso a la información que corrobora una creencia existente que a la información que contradice o arroja dudas sobre esa creencia.
- Pensamiento grupal, que es una tendencia a pensar o tomar decisiones en grupo, lo que desalienta la creatividad o la responsabilidad individual.
- Sesgo de exceso de confianza, que es una tendencia a sobrestimar la propia capacidad para hacer valoraciones precisas del riesgo o de otros juicios o decisiones.
- Sesgo de anclaje, que es una tendencia a utilizar una pieza inicial de información como un ancla contra la cual la información posterior no se evalúa adecuadamente.
- Sesgo de automatización, que es una tendencia a favorecer la salida generada por los sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o la información contradictoria plantean dudas sobre si dicha salida es confiable o adecuada para su finalidad.

A36. Las posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, incluyen:

- Permanecer alerta a los cambios en la naturaleza o circunstancias del encargo de auditoría que necesitan recursos adicionales o diferentes para el encargo y solicitarlos a aquellas personas dentro de la firma responsables por distribuir o asignar los recursos al encargo;
- alertar explícitamente al equipo del encargo sobre instancias o situaciones en las que es más grande la vulnerabilidad a sesgos conscientes o inconscientes por parte del auditor (por ejemplo, las áreas que implican un mayor juicio) y enfatizar la importancia de buscar asesoramiento de miembros más experimentados del equipo del encargo en la planificación y realización de procedimientos de auditoría.
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que se asignen al encargo personas más experimentadas con mayores habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Involucrar a miembros del equipo del encargo más experimentados cuando se trata con miembros de la dirección con los que es difícil o desafiante interactuar;
- Involucrar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados, o a un experto del auditor para ayudar al equipo del encargo con áreas de auditoría complejas o subjetivas.
- Modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, más supervisión presencial con mayor frecuencia o revisiones más profundas de ciertos papeles de trabajo para:
    - Áreas de la auditoría complejas o subjetivas;
    - Áreas que presentan riesgos para lograr la calidad en el encargo de auditoría;
    - Áreas con riesgo de fraude; e
    - Incumplimiento identificado o sospecha de incumplimiento de leyes o regulaciones.
- Establecer expectativas para que:

- Los miembros del equipo del encargo con menos experiencia para que busquen asesoramiento frecuentemente y de forma oportuna, de miembros del equipo del encargo con más experiencia o del socio del encargo; y
- Los miembros del equipo del encargo con más experiencia estén disponibles para los miembros del equipo del encargo con menos experiencia a lo largo del encargo de auditoría y para responder de manera positiva y oportuna a sus ideas, solicitudes de asesoramiento o asistencia.

- Comunicarse con los encargados del gobierno corporativo cuando la dirección impone una presión indebida o el equipo del encargo experimenta dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores u otros de quienes se puede buscar evidencia de auditoría.

Asignar procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartado 15)

A37. Estar involucrado suficiente y adecuadamente en todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo, puede ser demostrado por el socio del encargo de diferentes maneras, incluyendo:

- Informar a las personas asignadas sobre la naturaleza y autoridad de sus responsabilidades, el alcance del trabajo que se le asigna y los objetivos del mismo; y proporcionar cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
- Dirección y supervisión de las personas asignadas.
- Revisión del trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 29 a 34.

Requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia (Ref.: Apartados 16–21)

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

A38. La NIA 200[28] requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y circunstancias del encargo. Por ejemplo, ciertos requerimientos relacionados con la independencia pueden ser aplicables solo cuando se realizan auditorías de entidades que cotizan en bolsa. La NIA 600 incluye requerimientos y orientación adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones, sobre los requerimientos de ética aplicables, con los auditores de componentes.

A39. Con base en la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, ciertas leyes, regulaciones o aspectos de los requerimientos de ética aplicables, como los relacionados con el incumplimiento de las leyes o regulaciones, pueden ser relevantes para el encargo, por ejemplo, leyes o regulaciones que tratan con blanqueo de capitales, corrupción o soborno.

[28] NIA 200, apartados 14 y A16–A19.

A40. El sistema de información de la firma y los recursos proporcionados por la firma pueden ayudar al equipo del encargo a conocer y cumplir los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, la firma puede:

- Comunicar los requerimientos de independencia a los equipos del encargo.
- Dar capacitación a los equipos del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables.
- Establecer manuales y guías (es decir, recursos intelectuales) que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y una orientación sobre cómo se aplican en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.
- Asignar personal para gestionar y dar seguimiento al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, la NIGC 1 requiere que la firma obtenga, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia por parte de todo el personal requerido por los requerimientos de ética aplicables para ser independientes) o proporcionar consultas sobre asuntos relacionados con los requerimientos de ética aplicables.
- Establecer políticas o procedimientos para que los miembros del equipo del encargo comuniquen información relevante y confiable a las partes apropiadas dentro de la firma o al socio del encargo, tales como políticas o procedimientos para que los equipos del encargo:
    - Comuniquen información sobre los encargos de los clientes y el alcance de los servicios, incluidos los de no aseguramiento, para que la firma pueda identificar las amenazas a la independencia durante el período del encargo y durante el período cubierto por la materia sujeta de análisis.
    - Comuniquen las circunstancias y relaciones que puedan crear una amenaza a la independencia, de modo que la firma pueda evaluar si dicha amenaza se encuentra en un nivel aceptable y, en caso contrario, enfrentar la amenaza eliminándola o reduciéndola a un nivel aceptable.
    - Comuniquen de inmediato cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

A41. El socio del encargo tomará en cuenta la información, comunicación y los recursos descritos en el apartado A40 al determinar si el socio del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma al cumplir con los requerimientos de ética aplicables.

A42. Una comunicación abierta y robusta entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también pueden ayudar a:

- Llamar la atención de los miembros del equipo del compromiso hacia los requisitos éticos relevantes que pueden ser de particular importancia para el compromiso de auditoría; y
- mantener informado al socio del encargo sobre cuestiones relevantes para la comprensión y el cumplimiento del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables y las políticas o procedimientos relacionados de la firma.

Identificar y evaluar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 17-18)

A43. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma para abordar los riesgos de calidad en relación con los requerimientos de ética aplicables, incluidas los relacionados con la independencia de los miembros del equipo del encargo, incluyen políticas o procedimientos para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

A44. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones relativas a la identificación y evaluación de amenazas y cómo deben abordarse. Por ejemplo, el Código IESBA explica que una amenaza de interés propio al cumplimiento con el principio fundamental de competencia profesional y debido cuidado puede surgir si el honorario cotizado para un encargo de auditoría es tan bajo que podría ser difícil realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales.[29]

Incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartado 19)

A45. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma establezca políticas o procedimientos para identificar, comunicar, evaluar e informar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y las respuestas adecuadas para las causas y consecuencias de los incumplimientos de forma oportuna.

Llevar a cabo las acciones adecuadas (Ref.: Apartado 20)

A46. Las acciones adecuadas pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o procedimientos de la firma en relación con el incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluida la comunicación o consulta con los individuos apropiados para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas las medidas disciplinarias, según corresponda.
- Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo.
- Comunicaciones con autoridades reguladoras u organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por ley o regulación;
- Obtener asesoramiento legal.
- Retirarse del encargo de auditoría, cuando el retiro es posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable.

Antes de ponerle fecha al informe de auditoría (Ref.: Apartado 21)

A47. La NIA 700 (Revisada) requiere que el informe del auditor incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicable relacionados con la auditoría, y que el auditor ha cumplido con sus demás responsabilidades éticas de conformidad con estos requerimientos.[30] La realización de los procedimientos requeridos por los apartados 16-21 de esta NIA proporciona la base para estas declaraciones en el dictamen del auditor.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A48. Las medidas reglamentarias pueden proporcionar salvaguardas a la independencia de los auditores del sector públicos. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que lleven a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque para promover el cumplimiento del apartado 16. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo de auditoría, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

[29] Código de Ética del IESBA, apartado 330.3 A2.
[30] NIA 700 (Revisada), apartado 28(c).

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

A49. La NIGC 1, requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de la calidad que abordan la aceptación y continuidad de la relación con los clientes y los encargos específicos.

A50. Información como la que se enumera a continuación puede facilitar al socio del encargo la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:

- La integridad y valores éticos de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- Si se dispone de recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo;
- Si la dirección y los encargados del gobierno corporativo han reconocido sus responsabilidades en relación con el encargo;
- Si el equipo del encargo tiene la competencia y las capacidades, incluido el tiempo suficiente para realizar el encargo; y
- Si las cuestiones significativas que han surgido durante el encargo actual o precio tienen implicaciones para continuar el encargo.

A51. De conformidad con la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, la firma debe emitir juicios sobre la capacidad de la firma para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El socio del encargo puede usar la información considerada por la firma a este respecto al determinar si las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y los encargos de auditoría son apropiados. Si el socio del encargo tiene inquietudes con respecto a la conveniencia de las conclusiones alcanzadas, discutirá el fundamento de esas conclusiones con los involucrados en el proceso de aceptación y continuidad.

A52. Si el socio del encargo está involucrado directamente a lo largo de todo el proceso de aceptación y continuidad de la firma, estará al tanto de la información obtenida o utilizada por la firma para alcanzar las conclusiones pertinentes. Por consiguiente, esa participación directa también puede proporcionar un fundamento para la determinación del socio del encargo de que se han seguido las políticas o procedimientos de la firma y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas.

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

- La información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si es una auditoría de grupo, la industria en la que opera y el marco de información financiera aplicable;
- El calendario de la entidad para informar, tal como las etapas intermedias y finales;
- En relación con las auditorías de grupo, la naturaleza de la relación de control entre la entidad controladora y sus componentes; y
- Si ha habido cambios en la entidad o en la industria en la que la entidad opera desde el encargo de auditoría anterior que puede afectar la naturaleza de los recursos requeridos, así como la manera en que el trabajo del equipo del encargo será dirigido, supervisado y revisado.

A54. La información obtenida durante la aceptación y continuidad también puede ser relevante al cumplir con los requerimientos de otras NIA, así como con esta NIA, por ejemplo, con respecto a:

- Establecer un acuerdo de los términos del encargo de auditoría, tal como requiere la NIA 210:[31]
- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240;[32]
- Comprender el grupo, sus componentes y sus entornos, en el caso de una auditoría de estados financieros de grupo de conformidad con la NIA 600, y dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los auditores del componente;
- Determinar si, y cómo, involucrar al experto del auditor de conformidad con la NIA 620; y
- La estructura del gobierno corporativo de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[33] y la NIA 265.[34]

A55. Las leyes, regulaciones o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor sucesor solicite, antes de aceptar el encargo de auditoría, que el auditor predecesor proporcione la información conocida con respecto a cualquier hecho o circunstancia que, a juicio del auditor predecesor, el auditor debe conocer antes de decidir si aceptar el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, si el auditor predecesor se ha retirado del encargo como resultado de un incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de las leyes y regulaciones, el Código IESBA requiere que el auditor predecesor, a solicitud de un auditor sucesor propuesto, proporcione todos los hechos y otra información relativa a dicho incumplimiento que, en opinión del auditor predecesor, el auditor sucesor propuesto debe conocer antes de decidir si acepta el nombramiento de auditoría.

A56. En circunstancias en que la ley o regulación obliga a la firma a aceptar o continuar con un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.

A57. Al decidir sobre la acción necesaria, el socio del encargo y la firma de auditoría pueden concluir que es apropiado continuar con el encargo de auditoría y, de ser así, determinar qué acciones adicionales son necesarias en el encargo (por ejemplo, la asignación de más personal, o de personal con cierta experiencia en particular). Si el socio del encargo tiene más preocupaciones o no está satisfecho de que la cuestión ha sido abordada adecuadamente, pueden aplicarse las políticas o procedimientos de la firma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 22-24)

A58. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de conformidad con los procedimientos legales y el auditor del sector público puede no necesitar establecer todas las políticas o procedimientos con respecto a la aceptación y continuidad de los encargos de auditoría. No obstante, los requerimientos y consideraciones para la aceptación y continuidad de las relaciones y encargos con los clientes, como se establece en los apartados 22-24 y A49-A57, pueden ser valiosos para los auditores del sector público en la realización de valoraciones de riesgo y en el desempeño de las responsabilidades de información.

[31] NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, apartado 9
[32] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
[33] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
[34] NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad

Recursos del encargo (Ref.: Apartados 25-28)

A59. Bajo la NIGC 1, los recursos asignados, distribuidos o puestos a disposición por la firma para apoyar la realización de los encargos de auditoría incluyen:

- Recursos humanos;
- Recursos tecnológicos; y
- Recursos intelectuales.

A60. Los recursos para un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma, aunque puede haber circunstancias en las que el equipo del encargo obtenga directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, este puede ser el caso cuando el auditor de un componente está obligado por una ley, reglamento o por otra razón a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es designado por la dirección del componente para realizar procedimientos de auditoría en nombre del equipo del encargo del grupo.[35] En dichas circunstancias, las políticas o procedimientos de la firma pueden requerir que el socio del encargo tome diferentes acciones, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si se asignan o ponen a disposición recursos suficientes y adecuados.

A61. Una consideración relevante para el socio del encargo, al cumplir con los requerimientos de los apartados 25 y 26, puede ser si los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo permiten el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de ética, tal como la competencia profesional y el debido cuidado.

Recursos humanos

A62. Los recursos humanos incluyen miembros del equipo del encargo (véanse también los apartados A5, A15-A21) y, en su caso, un experto externo del auditor y personas dentro de la función de auditoría interna de la entidad que brindan asistencia directa en la auditoría.

Recursos Tecnológicos

A63. El uso de recursos tecnológicos en el encargo de auditoría puede ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir al auditor el gestionar de forma más eficiente y eficaz la auditoría. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con mayor facilidad para, por ejemplo, brindar información más detallada, identificar tendencias inusuales o desafiar de manera más efectiva las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para ejercer el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. Sin embargo, el uso inadecuado de dichos recursos tecnológicos puede aumentar el riesgo de un exceso de confianza en la información producida para fines de la toma de decisiones, o puede crear amenazas para cumplir con los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

[35] NIA 600, apartado 3.

A64. Las políticas o procedimientos de la firma pueden incluir consideraciones o responsabilidades requeridas para el equipo del encargo cuando se utilizan herramientas tecnológicas aprobadas por la firma para realizar procedimientos de auditoría y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia para evaluar o analizar el resultado.

A65. Cuando el socio del encargo requiere que personas de otra firma utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al realizar procedimientos de auditoría, las comunicaciones con esas personas pueden indicar que el uso de dichas herramientas y técnicas automatizadas deben cumplir con las instrucciones del equipo del encargo.

A66. Las políticas o procedimientos de la firma pueden prohibir específicamente el uso de ciertas aplicaciones de las TI o características de las aplicaciones de las TI (por ejemplo, software que aún no ha sido aprobado específicamente para su uso por la firma). Alternativamente, las políticas o procedimientos de la firma pueden requerir que el equipo del encargo tome ciertas acciones antes de usar una aplicación de las TI que no esté aprobada por la firma para determinar si es adecuada para su uso, por ejemplo, al requerir:

- Que el equipo del encargo tenga la competencia y las capacidades adecuadas para utilizar la aplicación de las TI.
- Probar el funcionamiento y la seguridad de la aplicación de las TI.
- Documentación específica a incluir en el archivo de auditoría.

A67. El socio del encargo puede ejercer su juicio profesional al considerar si el uso de una aplicación de las TI en el encargo de auditoría es adecuado en el contexto del encargo y, de ser así, cómo se utilizará la aplicación de las TI. Los factores que pueden considerarse para determinar si una aplicación de las TI en particular, que no ha sido específicamente aprobada para su uso por la firma, es adecuada para su uso en el encargo de auditoría incluyen si:

- El uso y la seguridad de la aplicación de las TI cumplen con las políticas o procedimientos de la firma.
- La aplicación de las TI funciona según lo previsto.
- El personal tiene la competencia y las capacidades necesarias para utilizar la aplicación de las TI.

Recursos Intelectuales

A68. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, orientaciones de auditoría, programas modelo, plantillas, listas de verificación o formularios.

A69. El uso de recursos intelectuales en el encargo de auditoría puede facilitar la aplicación y el entendimiento consistentes de las normas profesionales, leyes y regulaciones, y las políticas o procedimientos de la firma correspondientes. Para esta finalidad, se puede requerir que el equipo del encargo, de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma, utilice la metodología de auditoría de la firma y las herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si es adecuado y relevante el uso de otros recursos intelectuales en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, la metodología específica de la industria o las orientaciones correspondientes y ayudas al desempeño.

Recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo (Ref.: Apartado 25)

A70. Al determinar si se ha asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y apropiados para realizar el encargo, generalmente el socio del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma (incluyendo recursos), tal como se describe en el apartado A6. Por ejemplo, con base en la información comunicada por la firma, el socio del encargo puede depender de los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológico de la firma cuando utiliza tecnología aprobada por la firma para realizar los procedimientos de auditoría.

Competencia y aptitudes del equipo del encargo (Ref.: Apartado 26)

A71. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y las capacidades adecuadas, el socio del encargo puede tomar en consideración esas cuestiones como las del equipo:

- Su conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares merced a una formación práctica y participación adecuadas.
- Su conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Experiencia en áreas especializadas de contabilidad y auditoría.
- Experiencia en las TI utilizadas por la entidad o en las herramientas o técnicas automatizadas que el equipo del encargo utilizará en la planificación y realización del encargo de auditoría.
- Conocimiento de las industrias relevantes en las que opera la entidad que está siendo auditada.
- Capacidad para ejercer el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- Comprensión de las políticas o procedimientos de la firma.

A72. Los auditores internos y un experto externo del auditor no son miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)[36] y la NIA 620[37] incluyen requerimientos y orientaciones relativas a la evaluación de la competencia y capacidades de los auditores internos y el experto externo del auditor, respectivamente.

Gestión de proyectos

A73. En situaciones cuando hay varios equipos del encargo, por ejemplo en una auditoría de una entidad más grandes o compleja, el socio del encargo puede involucrar a una persona que tenga habilidades y conocimiento especializados en la gestión de proyectos, apoyado con los recursos tecnológicos e intelectuales adecuados de la firma. Por el contrario, en una auditoría de una entidad menos compleja con pocos miembros del equipo del encargo, uno de ellos puede lograr la gestión del proyecto a través de medios menos formales.

A74. Las técnicas y herramientas de gestión de proyectos pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo de auditoría, por ejemplo al:

- Aumentar la capacidad del equipo del encargo para ejercer el escepticismo profesional a través de mitigar el presupuesto o las limitaciones de tiempo que de otra manera podrían impedir el ejercicio del escepticismo profesional;

[36] NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15.
[37] NIA 620, apartado 9.

- Facilitar la realización oportuna del encargo de auditoría para gestionar eficazmente las limitaciones de tiempo al final del proceso de auditoría cuando puedan surgir asuntos más difíciles o polémicos;
- Supervisar el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría,[38] incluido el logro de metas clave, que pueden ayudar al equipo del encargo a ser proactivo en la identificación de la necesidad de realizar ajustes oportunos en el plan de auditoría y en los recursos asignados;
- Facilitar la comunicación entre los miembros del equipo del encargo, por ejemplo, coordinando acuerdos con los auditores de los componentes y con los expertos del auditor.

Recursos Insuficientes o Inadecuados (Ref.: Apartado 27)

A75. La NIGC 1 aborda el compromiso de la firma con la calidad a través de su cultura, que existe en toda la firma, la cual reconoce y refuerza el papel de la firma en el servicio al interés público mediante la realización constante de encargos de calidad, y la importancia de la calidad en las decisiones y acciones estratégicas de la firma, incluyendo las prioridades financieras y operativas de la firma. La NIGC 1 también aborda las responsabilidades de la firma para planificar las necesidades de recursos y obtener, distribuir o asignar recursos de una manera que sea congruente con el compromiso de la firma con la calidad. Sin embargo, en ciertas circunstancias, las prioridades financieras y operativas de la firma pueden poner limitaciones a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. En esas circunstancias, estas limitaciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo de lograr la calidad en el encargo, incluido el determinar que los recursos asignados o puestos a disposición por la firma son suficientes y adecuados para realizar el encargo de auditoría.

A76. En una auditoría de estados financieros del grupo, cuando hay recursos insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está realizando en un componente por el auditor de un componente, el socio del trabajo puede discutir el asunto con el auditor del componente, la administración o la firma para hacer suficiente y apropiado los recursos disponibles.

A77. La determinación del socio del encargo acerca de si se requieren recursos adicionales para el encargo, es una cuestión de juicio profesional y está influenciada por los requerimientos de esta NIA y por la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Como se describe en el apartado A11, en determinadas circunstancias, el socio del encargo puede determinar que las respuestas de la firma a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico, incluyendo que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se requiere que el socio del encargo tome las medidas adecuadas, incluida la comunicación de dicha información a las personas apropiadas de conformidad con el apartado 27 y el apartado 39(c). Por ejemplo, si un programa de software de auditoría proporcionado por la firma no ha incorporado procedimientos de auditoría nuevos o revisados con respecto a la regulación del sector emitida recientemente, la comunicación oportuna de dicha información a la firma le permite, a la firma, tomar medidas para actualizar y volver a emitir el software rápidamente o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir con la nueva regulación en la realización del encargo de auditoría.

A78. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inapropiados en las circunstancias del encargo y no se han puesto a disposición recursos adicionales o alternativos, las acciones adecuadas pueden incluir:

- Cambiar el enfoque planificado de la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión (ver también el apartado A94).

[38] Ver la NIA 300, apartado 9

- Discutir una extensión de los plazos de presentación de informes con la dirección o con los responsables del gobierno corporativo, cuando sea posible una extensión de conformidad con la ley o regulación aplicable.
- Seguir las políticas o procedimientos de la firma para resolver las diferencias de opinión, si el socio del encargo no obtiene los recursos suficientes para el encargo de auditoría.
- Seguir las políticas o procedimientos de la firma para retirarse del encargo de auditoría, cuando es posible retirarse bajo la ley o regulación aplicable.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 25-28)

A79. En el sector público, pueden ser necesarias habilidades especializadas para cumplir con los términos del mandato de auditoría en una jurisdicción en particular. Dichas habilidades pueden incluir una comprensión de los acuerdos de presentación de informes aplicables, incluidos los informes a la legislatura u otro órgano rector o informar en el interés público. El enfoque más amplio de una auditoría del sector público puede incluir, por ejemplo, algunas cuestiones aspectos de la realización de la auditoría.

Realización del encargo

Escalabilidad (Ref.: Apartado 29)

A80. Cuando una auditoría no la realiza en su totalidad el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, puede ser necesario que el socio del encargo asigne procedimientos de dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. Sin embargo, como parte de la responsabilidad general del socio del encargo de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría y de estar involucrado de manera suficiente y adecuada, se requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión se realiza de conformidad con el apartado 30. En dichas circunstancias, el personal o los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes, pueden proporcionar información al socio del encargo para permitirle tomar la determinación requerida por el apartado 30.

Dirección, supervisión y revisión (Ref.: Apartado 30)

A81. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los equipos del encargo y la revisión de su trabajo. La NIGC 1 también requiere que dicha dirección, supervisión y revisión se planifique y realice sobre la base de que el trabajo realizado por miembros del equipo del encargo con menos experiencia sea dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia.

A82. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión del trabajo del equipo del encargo son respuestas de la firma que se implementan en el encargo y por las cuales el socio puede adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión al gestionar la calidad del encargo de auditoría. En consecuencia, el enfoque de dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque generalmente incluirá una combinación de abordar las políticas o procedimientos de la firma y respuestas específicas del encargo.

A83. El enfoque para la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo, proporciona apoyo para el socio del encargo al cumplir los requerimientos de esta NIA, y al concluir que el socio del encargo ha participado de manera suficiente y apropiada durante todo el encargo de auditoría de conformidad con el apartado 40.

A84. La discusión y la comunicación continuas entre los miembros del equipo del encargo permiten que los miembros del equipo del encargo con menos experiencia formulen preguntas a los miembros del equipo del encargo con más experiencia (incluido el socio del encargo) de manera oportuna y permiten una efectiva dirección, supervisión y revisión de conformidad con el apartado 30.

Dirección

A85. La dirección del equipo del encargo puede involucrar el informar a los miembros del equipo del encargo sobre sus responsabilidades, tales como:

- Contribuir a la gestión y consecución de la calidad en el encargo a través de su conducta, comunicación y acciones personales.
- Mantener una mente inquisitiva y ser consciente de los sesgos del auditor, consciente o inconscientemente, en el ejercicio del escepticismo profesional cuando se recopila y evalúa de la evidencia de auditoría (ver el apartado A35).
- Cumplir con los requerimientos de ética aplicables.
- Las responsabilidades de cada socio, cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Las responsabilidades de los respectivos miembros del equipo del encargo para realizar los procedimientos de auditoría y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia para dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría planificados, tal como se establece en la estrategia general de auditoría y en el plan de auditoría.
- Abordar las amenazas al logro de la calidad, y la respuesta esperada del equipo del encargo en este sentido. Por ejemplo, las restricciones presupuestarias o las restricciones de recursos no deben dar lugar a que los miembros del equipo del encargo modifiquen o no realicen los procedimientos de auditoría planificados.

Supervisión

A86. La supervisión puede incluir cuestiones tales como:

- El seguimiento del desarrollo del encargo de auditoría, el cual incluye monitorear:
  - Al progreso contra el plan de auditoría;
  - Si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
  - A la idoneidad de los recursos asignados.
- Tomar las medidas adecuadas para abordar las cuestiones que surgen durante el encargo, incluida, por ejemplo, la reasignación de procedimientos de auditoría planificados a los miembros más

experimentados del equipo del encargo, cuando los problemas son más complejos de lo que se anticipó inicialmente.

- Identificar cuestiones para consultar o considerar por miembros del equipo de trabajo con más experiencia durante el encargo de auditoría.
- Proporcionar entrenamiento y capacitación en el trabajo para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresen inquietudes sin temor a represalias.

Revisión

A87. La revisión del trabajo del equipo del encargo proporciona apoyo a las conclusiones de que se han abordado los requerimientos de esta NIA.

A88. La revisión del trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- El trabajo ha sido realizado de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- Es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;
- La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar las bases para la opinión del auditor; y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo de auditoría.

A89. Las políticas o procedimientos de la firma pueden contener requerimientos específicos con respecto a:

- La naturaleza, momento de realización y extensión de la documentación de auditoría;
- Diferentes tipos de revisión que pueden ser apropiados en diferentes situaciones (por ejemplo, revisión de los papeles de trabajo de cada persona o una revisión de papeles de trabajo seleccionados); y
- Qué miembros del equipo del encargo están obligados a realizar los diferentes tipos de revisión.

La revisión del socio el encargo (Ref.: Apartados 30-34)

A90. Tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo debe documentar la extensión y el momento de realización de la revisión.[39]

A91. La revisión oportuna de la documentación por parte del socio del encargo en las etapas adecuadas a lo largo del encargo de auditoría permite que las cuestiones significativas se resuelvan oportuna y

[39] NIA 230, apartado 9(c).

satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella: El socio del encargo no necesita revisar toda la documentación de auditoría.

A92. El socio del encargo ejerce el juicio profesional al identificar las áreas de juicio significativo identificadas por el equipo del encargo. Las políticas o procedimientos de la firma pueden especificar ciertas cuestiones que comúnmente se espera que sean juicios importantes. Los juicios importantes en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, para llevar a cabo el encargo, su ejecución y las conclusiones generales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como las cuestiones para determinar la importancia relativa;
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - El personal con experiencia especializada en el área de contabilidad y auditoría;
  - El uso de personal de los centros de prestación de servicios;
- La decisión de involucrar a un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo;
- La consideración del equipo del encargo sobre la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas propuestas para esa información;
- El proceso de valoración de riesgos por parte del equipo del encargo, incluidas las situaciones en las que la consideración de factores de riesgo inherentes y la valoración del riesgo inherente requiere un juicio significativo por parte del equipo del encargo.
- La consideración del equipo del encargo sobre las relaciones con partes relacionadas y las transacciones e información a revelar;
- Los resultados de los procedimientos realizados por el equipo del encargo en áreas importantes del encargo, por ejemplo, conclusiones con respecto a ciertas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones de empresa en funcionamiento;
- La evaluación realizada por el equipo del encargo del trabajo realizado por los expertos y las conclusiones obtenidas del mismo;
- En situaciones de auditoria de grupo:
  - La estrategia general de auditoría de grupo y el plan de auditoría de grupo propuestos;
  - Decisiones sobre la participación de los auditores de componentes, incluida la forma de dirigirlos, supervisarlos y revisar su trabajo, incluido, por ejemplo, cuando existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en la información financiera de un componente; y
  - La evaluación del trabajo realizado por los auditores del componente y las conclusiones alcanzadas.
- Cómo se han abordado las cuestiones que afectan a la estrategia general 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 de auditoría propuesta y las cuestiones que se comunicarán en el informe de auditoría, por ejemplo, las cuestiones clave de auditoría, o un párrafo de "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento".

A93. El socio del encargo ejerce el juicio profesional al determinar otras cuestiones a revisar, por ejemplo, con fundamento en:

- La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría.
- Qué miembro del equipo realizó el trabajo.
- Las cuestiones relativas a los hallazgos recientes de la inspección.
- Los requerimientos de las políticas o procedimientos de la firma.

Naturaleza, momento de realización y extensión

A94. Se requiere que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifiquen y realicen de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, así como con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Por ejemplo, las políticas o procedimientos de la firma pueden incluir que:

- El trabajo planificado que se realice en una fecha intermedia sea dirigido, supervisado y revisado al mismo tiempo que se realizan los procedimientos, en lugar de al final del periodo para que pueda tomarse de manera oportuna cualquier acción correctiva.
- Ciertas cuestiones deben ser revisadas por el socio del encargo, y la firma puede especificar las circunstancias o encargos en los que se espera que se revisen dichas cuestiones.

Escalabilidad

A95. El enfoque de la dirección, la supervisión y la revisión se puede adaptar dependiendo, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área a ser auditada. Por ejemplo, si el trabajo relativo al sistema de información de la entidad lo realiza el mismo miembro del equipo del encargo que realizó el trabajo en el periodo anterior y no hay cambios significativos al sistema de información, la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión por parte del equipo del encargo puede ser menor y la revisión de los papeles de trabajo correspondientes puede ser menos detallada.
- La complejidad del encargo de auditoría. Por ejemplo, si han ocurrido hechos significativos que hacen que el encargo de auditoría sea más complejo, la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión del miembro del equipo del trabajo puede ser mayor y la revisión de los papeles de trabajo relacionados puede ser más detallada.
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, un riesgo mayor valorado de incorrección material puede requerir un incremento correspondiente en la extensión y frecuencia 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 del encargo que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo con menos experiencia pueden requerir instrucciones más detalladas e interacciones más frecuentes o en persona conforme se realiza el trabajo.
- La forma en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado. Por ejemplo, en algunas circunstancias, las revisiones remotas pueden no ser eficaces para proporcionar la dirección necesaria y es posible que deban complementarse con interacciones en persona.
- La estructura del equipo del encargo y la ubicación de los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, la dirección y supervisión de las personas ubicadas en los centros de prestación de servicios y la revisión de su trabajo pueden:
    - Ser más formalizado y estructurado que cuando los miembros del equipo del encargo están todos ubicados en el mismo lugar; o

- Utilizar las TI para facilitar la comunicación entre los miembros del equipo del encargo.

A96. La identificación de cambios en las circunstancias del encargo puede justificar la reevaluación del enfoque planificado con respecto a la naturaleza, momento de realización o extensión de la dirección, supervisión o revisión. Por ejemplo, si el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros aumenta debido a una transacción compleja, el socio del encargo puede necesitar cambiar el nivel planificado de revisión del trabajo relacionado con la transacción.

A97. De conformidad con el apartado 30(b), se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque de la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, si un miembro más experimentado del equipo del encargo no está disponible para participar en la supervisión y revisión del equipo del encargo, es posible que el socio del encargo deba incrementar el alcance de la supervisión y la revisión de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Revisión de las comunicaciones a la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras (Ref.: Apartado 34)

A98. El socio del encargo utiliza su juicio profesional para determinar qué comunicaciones escritas revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, puede que no sea necesario que el socio del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el curso normal de la auditoría.

Consultas (Ref.: Apartado 35)

A99. La NIGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde la consulta sobre cuestiones difíciles o contenciosas y cómo se implementan las conclusiones acordadas. Una consulta puede ser apropiada o requerida, por ejemplo para:

- Cuestiones que son complejas o desconocidas (por ejemplo, cuestiones relativas a estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación);
- Riegos significativos;
- Transacciones importantes que están fuera el curso normal de negocios para la entidad, o que de otra manera parecen ser inusuales;
- Limitaciones impuestas por la dirección; e
- Incumplimiento con leyes o regulaciones.

A100. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

- Han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados,

A101. Si es apropiado para el equipo del encargo, en el contexto de las políticas o procedimientos de la firma, consultar fuera de la firma por ejemplo, cuando la firma carece de los recursos internos apropiados. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen

las firmas de auditoría los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad.

A102. La necesidad de una consulta fuera del equipo del encargo sobre una cuestión difícil o polémica, puede ser un indicador de que la cuestión es una cuestión clave de auditoría.[40]

Revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartado 36)

A103. La NIGC 1 contiene requerimientos para que la firma establezca políticas o procedimientos que aborden las revisiones de calidad del encargo de conformidad con la NIGC 2[41] y requieran una revisión de calidad del encargo para ciertos tipos de encargos.[42] La NIGC 2 trata del nombramiento y la elegibilidad del revisor de calidad del encargo y las responsabilidades del revisor de calidad del encargo relacionadas con la ejecución y documentación de una revisión de calidad del encargo.

Finalización de la revisión de control de calidad del encargo antes de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 36(d))

A104. La NIA 700 (Revisada) requiere que el dictamen del auditor no tenga una fecha anterior a la fecha en la que el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión del auditor sobre los estados financieros.[43] Si es aplicable al encargo de auditoría, la NIGC 2 y esta NIA requieren que se le impida al socio del encargo poner fecha al informe del encargo hasta que el revisor de calidad del encargo notifique que la revisión de calidad del encargo está completa. Por ejemplo, si el revisor de la calidad del encargo comunicó al socio del encargo sus preocupaciones sobre los juicios significativos realizados por el equipo del encargo o si las conclusiones a las que llegó no fueron apropiadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no está completa.[44]

A105. Una revisión de la calidad del encargo que se realiza de manera oportuna en las etapas apropiadas durante el encargo de auditoría puede ayudar al equipo del encargo a resolver rápidamente las cuestiones surgidas a satisfacción del revisor de la calidad del encargo en la fecha del informe de auditoría o antes.

A106. Las comunicaciones frecuentes entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo a lo largo del encargo de auditoría pueden ayudar a facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Además de analizar las cuestiones importantes con el revisor de la calidad del encargo, el socio del encargo puede asignar la responsabilidad de coordinar las solicitudes del revisor de la calidad del encargo a otro miembro del equipo del encargo.

Diferencias de opinión (Ref.: Apartados 37-38)

A107. La NIGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde las diferencias de opinión que surjan dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma. La NIGC 1 también requiere que las diferencias de opinión se lleven a la atención de la firma y se resuelvan.

[40] NIA 701, apartados 9 y A14.
[41] NIGC 2, Revisiones de Calidad del Encargo
[42] NIGC 1, apartado 34(f).
[43] NIA 700 (Revisada), apartado 49
[44] NIGC 2, apartado 26

A108.En algunas circunstancias, el socio del encargo puede no estar satisfecho con la resolución de la diferencia de opinión. En esas circunstancias, las acciones apropiadas para el socio del encargo pueden incluir, por ejemplo:

- Buscar asesoramiento legal; o
- Retirarse del encargo de auditoría, cuando el retiro es posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable.

Seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 39)

A109. La NIGC 1 establece los requerimientos para el proceso de seguimiento y corrección de la firma. La NIGC 1 requiere que la firma comunique a los equipos del encargo información sobre el proceso de seguimiento y corrección de la firma para permitirles tomar las medidas oportunas y apropiadas de acuerdo con sus responsabilidades.[45] Además, la firma puede utilizar la información proporcionada por los miembros del equipo del encargo en el proceso de seguimiento y corrección de la firma y ejercer el juicio profesional y el escepticismo profesional al realizar la auditoría, puede ayudar a los miembros del equipo del encargo a permanecer alerta a la información que pueda ser relevante para ese proceso.

A110. La información proporcionada por la firma puede ser relevante para el encargo de auditoría cuando, por ejemplo, se relaciona con hallazgos en otro encargo, realizado por el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, hallazgos de la oficina local de la firma o resultados de inspección de auditorías previas de la entidad.

A111. Al considerar la información comunicada por la firma a través de su proceso de seguimiento y corrección, y cómo afecta el encargo de auditoría, el socio del encargo considerará las acciones correctivas diseñadas e implementadas por la firma para abordar las deficiencias identificadas y en la medida en que sea relevante para la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlo en consecuencia, al equipo del compromiso. El socio del encargo también determinará si se necesitan acciones correctivas adicionales en el encargo. Por ejemplo, el socio del encargo determinará que:

- Se necesita un experto del auditor; o
- La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan mejorarse en un área de la auditoría donde se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta la calidad de la auditoría (por ejemplo, si se relaciona con un recurso tecnológico que el equipo de trabajo no usó), entonces no será necesaria ninguna acción adicional.

A112. Una deficiencia identificada del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría no significa necesariamente que un encargo de auditoría no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o que el informe de auditoría no sea adecuado en las circunstancias.

[45] NIGC 1, apartado 47.

Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad (Ref.: Apartado 40)

A113. La NIGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde el conocimiento y el cumplimiento del equipo del encargo de sus responsabilidades en relación con el encargo. La NIGC 1 requiere además que el objetivo de calidad incluya la responsabilidad general de los socios del encargo, de gestionar y lograr la calidad en el encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

A114. Las consideraciones relevantes para abordar el requerimiento en el apartado 40 incluyen determinar cómo el socio del encargo ha cumplido con los requerimientos de esta NIA, dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, y cómo la documentación de la auditoría evidencia la participación del socio en el encargo a lo largo del encargo de auditoría, como se describe en el apartado A118.

A115. Los indicadores de que el socio del encargo puede no haber estado involucrado de manera suficiente y adecuada incluyen, por ejemplo:

- Falta de revisión oportuna por parte del socio del encargo de la planificación del encargo de auditoría, incluida la revisión de la valoración de los riesgos de incorrección material y del diseño de las respuestas a esos riesgos.
- Evidencia de que aquellos a quienes se les han asignado tareas, acciones o procedimientos no fueron adecuadamente informados sobre la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance del trabajo que se les asigna y los objetivos del mismo; y no se les proporcionaron otras instrucciones necesarias e información relevante.
- Falta de evidencia de la dirección y supervisión del socio del encargo por parte de los otros miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.

A116. Si la participación del socio del encargo no proporciona el fundamento para determinar que se realizaron los juicios significativos y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas, el socio del encargo no podrá alcanzar la determinación requerida por el apartado 40. Además de tener en cuenta las políticas o procedimientos de la firma que pueden establecer las acciones requeridas que se deben tomar en tales circunstancias, las acciones apropiadas que puede realizar el socio del encargo incluyen, por ejemplo:

- Actualización y modificación del plan de auditoría;
- Reevaluar el enfoque planificado de la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para aumentar la participación del socio del encargo; o
- Consultar con el personal con la responsabilidad operativa de los aspectos relevantes del sistema de gestión de calidad de la firma.

Documentación (Ref.: Apartado 41)

A117. De conformidad con la NIA 230,[46] 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 aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

A118. La documentación del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, incluida la evidencia de la participación del socio del encargo y la determinación del socio del encargo de conformidad con el apartado 40, puede lograrse de diferentes formas dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo:

- La dirección del equipo del encargo puede documentarse a través de las aprobaciones del plan de auditoría y las actividades de gestión del proyecto;
- Las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y efectividad de las comunicaciones del socio del encargo y otras acciones con respecto a la cultura y los comportamientos esperados que demuestran el compromiso de la firma con la calidad;
- Las agendas de las discusiones entre el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su casa, el revisor de calidad del encargo y las firmas y registros relacionados del tiempo que el socio del encargo dedicó al encargo, pueden proporcionar evidencia de la participación del socio del encargo a lo largo del encargo de auditoría y la supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o
- Las aprobaciones del socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo proporcionan evidencia de que los documentos de trabajo fueron revisados.

A119. Cuando se trata de circunstancias que pueden plantear riesgos para lograr la calidad en el encargo de auditoría, el ejercicio del escepticismo profesional y la documentación de la consideración del auditor al respecto pueden ser importantes. Por ejemplo, si el socio del encargo obtiene información que puede haber causado que la firma rechace el encargo (véase el apartado 24), la documentación puede incluir explicaciones de cómo el equipo del encargo abordó la circunstancia.

A120. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- La naturaleza y alcance de la cuestión sobre la cual se buscó la consulta; y
- Los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó

[46] NIA 230, apartado A7

NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

(En Colombia, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024)

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Conceptos clave en esta NIA	2
Graduación 9	9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	**11**
Definiciones	**12**
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 13-18	13-18
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	19-27
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	28-37
Documentación	38
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A10
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A11-A47
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	A48-A183
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A184-A236
Documentación	A237-A241
Anexo 1: Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio	
Anexo 2: Conocimiento de los factores de riesgo inherente	
Anexo 3: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad	
Anexo 4: Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad	
Anexo 5: Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)	
Anexo 6: Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

La NIA 315 (Revisada 2019) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) que ha concluido que se siguió el debido proceso en el desarrollo de la norma y que se prestó la debida atención al interés público.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor en la ejecución de una auditoría de estados financieros[47], incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo[48]. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[49]. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con[50]: los estados financieros en su conjunto; y las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

3. La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.[51]

4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control:

- El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

5. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[52]. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control. Como se indica en la NIA 200, el riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar

[47] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
[48] NIA 200, apartado 17
[49] NIA 200, apartado 13(c)
[50] NIA 200, apartado A36
[51] NIA 200, apartados 15-16
[52] NIA 200, apartado A43a y NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, apartado 6

relacionados. El grado en que varía el riesgo inherente se denomina en esta NIA "espectro de riesgo inherente".

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240[53] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

7. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En la obtención de conocimiento requerida por esta NIA se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, las cuales pueden ser afinadas a medida que el auditor progresa en el proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones de riesgo, y modifique las respuestas globales posteriores y los procedimientos posteriores de auditoría, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330, o en caso de obtener nueva información.

8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros[54]. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos[55].

Graduación

9. La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas[56]. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas.

Fecha de entrada en vigor

[53] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
[54] NIA 330, apartado 5
[55] NIA 330, apartado 6
[56] NIA 200, apartado A65a

10. [Modificada] En Colombia la NIA 315 (Revisada 2019) es aplicable para la auditoría de estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de Enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

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

(a) Afirmaciones: manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A1)

(b) Riesgo de negocio: riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

(c) Controles: políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref: Apartados A2–A5)
   (i) Las políticas son declaraciones de lo que se debería o no se debería hacer dentro de la entidad para llevar a cabo el control. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
   (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

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

(e) Controles del procesamiento de la información: Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamientos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). (Ref: Apartado A6)

(f) Factores de riesgo inherente: Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[57] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7–A8)

(g) Entorno de las TI: Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las

[57] NIA 240, apartados A24–A27

operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio. A los efectos de esta NIA:
(i) Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para el inicio, procesamiento, registro e información de transacciones o información. Las aplicaciones de TI incluyen almacenes de datos y generadores de informes.
(ii) La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
(iii) Los procesos de TI son los procesos de la entidad para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI.

(h) Afirmaciones relevantes: Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: Apartado A9)

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

(j) Procedimientos de valoración del riesgo: procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.

(k) Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos: un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar para el que existen una o varias afirmaciones significativas.

(l) Riesgo significativo: un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10)
(i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o
(ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA[58].

(m) Sistema de control interno: el sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. A los efectos de las NIA, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados:
(i) el entorno de control;
(ii) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
(iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
(iv) el sistema de información y comunicación y
(v) las actividades de control.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (Ref: Apartados A11–A18)

[58] NIA 240, apartado 27 y NIA 550, Partes vinculadas – apartado 18

(a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y
(b) el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartado A14)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A19–A21)

(a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad, incluidas personas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función). (Ref: Apartados A22–A26)
(b) Procedimientos analíticos (Ref: Apartados A27–A31)
(c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A32–A36)

Información procedente de otras fuentes

15. En la obtención de evidencia de conformidad con el apartado 13, el auditor tendrá en cuenta la información procedente de: (Ref: Apartados A37–A38)

(a) los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o del encargo de auditoría y,
(b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.

16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, evaluará si esa información aún es relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref: Apartados A39–A41)

Discusión por el equipo del encargo

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material. (Ref: Apartados A42–A47)

18. Cuando algunos miembros del equipo del encargo no participen en la discusión por el equipo del encargo, el socio del encargo determinará qué cuestiones se les debe comunicar.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49)

Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A50–A55)

19. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de:

(a) los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:
   (i) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI; (Ref: Apartados A56–A67)
   (ii) factores sectoriales, normativos y otros factores externos;(Ref: Apartados A68–A73) y
   (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado de la entidad; (Ref: Apartados A74–A81)

(b) el marco de información financiera aplicable, así como las políticas contables de la entidad y los motivos de cualquier cambio en estas; (Ref Apartados A82–A84) y

(c) el modo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable sobre la base del conocimiento adquirido en (a) y (b). (Ref: Apartados A85–A89)

20. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A90–A95)

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A96–A98)

Entorno de control

21. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo mediante: (Ref: Apartados A99–A100)	
(a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ref: Apartados A101–A102) (i) el modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos; (ii) la independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección; (iii) la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad; (iv) el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y (v) el modo en que la entidad exige responsabilidades por la consecución de los objetivos del sistema de control interno a las personas que han de responder de ello; y	(b) la evaluación de si: (Ref: Apartados A103–A108) (i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; (ii) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta; y (iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

22. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de:	
(a) el conocimiento del proceso de la entidad para: (Ref: Apartados A109–A110) (i) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref: Apartado A62) (ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos, incluida la probabilidad de ocurrencia y (iii) la respuesta a dichos riesgos; y	(b) la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A111–A113)

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:

(a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y
(b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).

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

24. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartados A114–A115)	
(a) el conocimiento de los aspectos del proceso de la entidad que tratan de: (i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas; (Ref: Apartados A116–A117) y (ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; (Ref: Apartado A118) (b) el conocimiento de las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad; (Ref: Apartados A119–A120)	(c) y, la evaluación de si el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A121–A122)

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados A123–A130)

Sistema de información y comunicación

25. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartado A131)	
(a) el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref: Apartados A132–A143) (i) el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que: a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros; (ii) los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información; (iii) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y (iv) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a) (i) a (a) (iii) anteriores;	(c) y la evaluación de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustentan adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A146) ,

(b) el conocimiento del modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref: Apartados A144–A145) (i) a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera; (ii) a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y (iii) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;	

Actividades de control

26. El auditor obtendrá conocimiento del componente de actividades de control mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, a través de: (Ref: Apartados A147–A157)	
(a) la identificación, en el componente de actividades de control, de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como sigue: (i) controles que responden a un riesgo que se considera riesgo significativo; (Ref: Apartados A158– A159) (ii) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;(Ref: Apartados A160–A161) (iii) controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar el auditor en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, que incluirán controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref: Apartados A162–A164) (iv) otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional; (Ref: Apartado A165) (b) la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI basándose en los controles identificados en (a); (Ref: Apartados A166–A172) (c) para dichas aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI identificados en (b), la identificación de: (Ref: Apartados A173–A174) (i) los riesgos derivados de la utilización de TI; y (ii) los controles generales de TI de la entidad que responden directamente a dichos riesgos;	(d) Y, para cada uno de los controles identificados en los apartados (a) o (c) (ii): (Ref: Apartados A175–A181) (i) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y (ii) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.

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

27. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A182–A183)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185)

Identificación de los riesgos de incorrección material

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen: (Ref: Apartados A186–A192)

(a) en los estados financieros (Ref: Apartados A193–A200) o
(b) en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartado A201)

29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartados A202–A204)

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor valorará los riesgos y: (Ref: Apartados A193–A200)

(a) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones y
(a) evaluará la naturaleza y extensión de su efecto generalizado sobre los estados financieros.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados A205–A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente valorando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta el modo y el grado en que:

(a) los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y
(b) los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A215–A216)

32. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es un riesgo significativo. (Ref: Apartados A218–A221)

33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A222–A225)

Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartados A226–A229)

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

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

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales

36. En el caso de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no se han considerado tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref: Apartados A233–A235)

Revisión de la valoración del riesgo

37. Si el auditor obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o las valoraciones de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o la valoración. (Ref: Apartados A236)

Documentación

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[59]: (Ref: Apartados A237–A241)

(a) los resultados de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron;
(b) los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;

[59] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8-11 y A6–A7

(c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y
(d) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones (Ref: Apartado 12)

Afirmaciones (Ref: Apartado 12(a))

A1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, los auditores utilizan categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Algunos ejemplos de esas categorías de afirmaciones se describen en el apartado A190. Las afirmaciones son distintas de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580[60] para confirmar determinadas cuestiones o sustentar otra evidencia de auditoría.

Controles (Ref: Apartado 12(c))

A2. Los controles están integrados en los componentes del sistema de control interno de la entidad.

A3. Las políticas son implementadas a través de las actuaciones del personal dentro de la entidad o a través de restricciones que impiden al personal llevar a cabo actuaciones que entrarían en conflicto con esas políticas.

A4. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante documentación formal u otra comunicación de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden aplicar mediante actuaciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o por otros aspectos de su entorno de TI.

A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos.

Controles de procesamiento de la información (Ref: Apartado 12(e))

A6. Los riesgos para la integridad de la información se originan por la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, que son políticas que definen los flujos de información, los registros y los procesos de información del sistema de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información son procedimientos que sustentan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información

[60] NIA 580, Manifestaciones escritas

pueden estar automatizados (es decir, incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de la información o en controles generales de TI.

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 12(f))

El **Anexo 2** contiene consideraciones adicionales relativas a la obtención de conocimiento de los factores de riesgo inherente.

A7. Los factores de riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo inherente cualitativos relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:

- complejidad;
- subjetividad;
- cambio;
- incertidumbre o
- susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.

A8. Otros factores de riesgo inherente, que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o revelación de información a incorrección pueden incluir:

- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
- el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

Afirmaciones relevantes (Ref: Apartado 12(h))

A9. Un riesgo de incorrección material puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, no se trata de una afirmación relevante.

Riesgo significativo (Ref: Apartado 12(l))

A10. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en la que se está considerando. Para el riesgo inherente, la significatividad se puede considerar en el contexto de cómo y en qué grado los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe.

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

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude[61]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

• NIA 540 (Revisada)[62] en relación con las estimaciones contables;

• NIA 550[63] en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;

• NIA 570 (Revisada)[64] en relación con la empresa en funcionamiento y

• NIA 600[65] en relación con los estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y ayuda al auditor a estar alerta a evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud aplicada por el auditor en la formulación de juicios profesionales que, a continuación, proporciona una base para sus actuaciones. El auditor aplica el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede incluir:

- cuestionar información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- considerar las respuestas a indagaciones, así como otra información, obtenidas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- prestar una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a fraude o error; y
- considerar si la evidencia de auditoría obtenida sustenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo (Ref: Apartado 13)

A14. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de un modo libre de sesgo puede ayudar al auditor en la identificación de información potencialmente contradictoria, lo cual le puede ayudar en la aplicación de escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

Fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 13)

A15. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para

[61] NIA 240, apartados 12-27
[62] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar
[63] NIA 550 Partes vinculadas
[64] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento
[65] NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Algunas fuentes de información para procedimientos de valoración del riesgo, además de la información procedente de otras fuentes[66], pueden incluir:

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otro personal clave de la entidad, como los auditores internos.
- Algunos terceros como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- Información a disposición del público acerca de la entidad, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre actividades comerciales.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500[67].

Graduación (Ref: Apartado 13)

A16. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo varían en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, el grado de formalización de sus políticas y procedimientos, así como de sus procesos y sistemas). El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.

A17. Aunque el grado de formalización de las políticas y procedimientos, así como de los procesos y sistemas de una entidad pueden variar, se requiere que el auditor obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

Ejemplos:

Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración del riesgo o un proceso para el seguimiento del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no están formalizados, el auditor puede todavía aplicar procedimientos de valoración del riesgo mediante la observación e indagación.

Se espera que otras entidades, habitualmente entidades más complejas, tengan políticas y procedimientos más formales y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación para la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.

A18. Es posible que la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo a aplicar la primera vez que se realiza un encargo sea más extensa que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsiguientes, el auditor se puede centrar en cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

Tipos de procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 14)

[66] Véanse los apartados A37 y A38.
[67] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado 7

A19. La NIA 500[68] explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden aplicar para la obtención de evidencia de auditoría de procedimientos de valoración del riesgo y de procedimientos posteriores de auditoría. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos[69] determinados. El auditor puede aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, junto con procedimientos de valoración del riesgo cuando resulte eficiente hacerlo. Es posible que la evidencia de auditoría que sustenta la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustente asimismo la detección de incorrecciones materiales en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esos procedimientos pueden incluir la realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o los supervisores externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Herramientas y técnicas automatizadas (Ref: Apartado 14)

A21. Mediante la utilización de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a un gran volumen de datos (del mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operacionales) incluidos procedimientos de análisis, recálculos, reejecución o conciliaciones.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 14(a))

Por qué se realizan indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

A22. La información obtenida por el auditor para sustentar unas bases adecuadas para la identificación y valoración de riesgos y el diseño de procedimientos posteriores de auditoría se puede obtener mediante indagaciones ante la dirección y ante los responsables de la información financiera de la entidad.

A23. Las indagaciones ante la dirección y los responsables de la información financiera y ante las personas adecuadas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden facilitar al auditor perspectivas diferentes cuando identifica y valora riesgos de incorrección material.

Ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por la dirección. La NIA 260 (Revisada)[70] subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que ayude al auditor en la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.

[68] NIA 500, apartados A14–A17 y A21–A25
[69] NIA 500, apartado A12
[70] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 4(b)

- Las indagaciones ante empleados responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones dirigidas al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. Al indagar ante las personas que pueden tener información que probablemente ayude en la identificación de riesgos de incorrección material, los auditores de entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales como los auditores que participan en la realización de otras auditorías relacionadas con la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El **Anexo 4** contiene consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si existe dicha función)

A25. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad para la identificación y valoración de riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A26. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incumplimientos materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables así como del riesgo de deficiencias de control relacionadas con la información financiera.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartado 14(b))

Por qué se aplican procedimientos analíticos como procedimiento de valoración del riesgo

A27. Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A28. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden, por tanto, ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor no conocía o el conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente, tal como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

A29. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden:

- Incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos (no financiera).
- Utilizar datos con un elevado grado de agregación. En consecuencia, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación general inicial sobre la probabilidad de que exista una incorrección material.

Ejemplo:

En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos de negocio y procesos menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una sencilla comparación de información, como, por ejemplo, el cambio en saldos contables intermedios o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores para obtener una indicación de áreas potencialmente de mayor riesgo.

A30. Esta NIA trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 520[71] trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos") y de la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría. En consecuencia, no se requiere que la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo se realice de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y guía de aplicación adicionales de la NIA 520 pueden proporcionar al auditor una orientación útil en la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo.

Herramientas y técnicas automatizadas

A31. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos se puede denominar análisis de datos.

Ejemplo:

[71] NIA 520, Procedimientos analíticos

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de importes reales registrados con importes presupuestados, o puede aplicar un procedimiento más avanzado, extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando posteriormente esos datos utilizando técnicas de visualización para identificar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que pueden justificar procedimientos específicos de valoración del riesgo.

Observación e inspección (Ref: Apartado 14(c))

Por qué se realizan la observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A32. La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

Graduación

A33. Cuando las políticas y procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

Ejemplos:

- El auditor puede obtener conocimiento de los controles en un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante la observación directa.
- El auditor puede observar la segregación de funciones.
- El auditor puede observar cómo se introducen las contraseñas.

Observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A34. Los procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del consejo de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas como revistas de negocios y económicas; informes de analistas, bancos o de agencias de calificación; publicaciones normativas o financieras; u otros documentos externos acerca de los resultados de la entidad (como los que se mencionan en el apartado A79).
- Los comportamientos y actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

Herramientas y técnicas automatizadas

A35. Las herramientas y técnicas automatizadas también se pueden utilizar para observar o inspeccionar, en especial activos, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. Los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por los auditores de entidades del sector público también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para el Parlamento, por ejemplo, documentos relacionados con informes obligatorios sobre resultados.

Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 15)

Por qué el auditor tiene en cuenta información procedente de otras fuentes

A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material proporcionando información y perspectiva sobre:

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y los cambios que se pueden haber producido con respecto a periodos anteriores.
- La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del entorno de control por el auditor.
- El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- 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, incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto[72].
- Otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. Es posible que el socio del encargo haya obtenido conocimiento relevante para la auditoría, incluido conocimiento sobre la entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o de aseguramiento, incluidos trabajos para responder a requerimientos adicionales de información en la jurisdicción.

Información obtenida de la experiencia anterior con la entidad y de auditorías anteriores (Ref: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y la de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores le pueden proporcionar información relevante para la determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

[72] NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 12

Naturaleza de la información de auditorías anteriores

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior.
- Aquellos tipos específicos de transacciones y otros hechos o saldos contables (y la correspondiente información a revelar) para los que el auditor experimentó dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Si el auditor tiene intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual, se requiere que determine si la información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable. Si han cambiado la naturaleza o las circunstanciad de la entidad, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de periodos anteriores no siga siendo relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia y fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor puede considerar aplicar procedimientos adicionales que sean adecuados en función de las circunstancias.

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

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

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

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y sobre su posible localización.
- Ayuda a los miembros del equipo del encargo en la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos posteriores de auditoría. En especial, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar en mayor medida información contradictoria basada en el conocimiento de cada uno de los miembros acerca de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude[73].

A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión por el equipo del encargo sólida y abierta, incluido para auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que puede ser especialmente importante aplicar el escepticismo profesional y puede llevar a la participación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia y la cualificación adecuada para participar en la aplicación de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

Graduación

A44. Cuando el encargo es realizado por una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión por el equipo del encargo), considerar las cuestiones mencionadas en los apartados A42 y A46 puede, sin embargo, ayudar al auditor a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material.

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

Discusión sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable.

A46. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda en la identificación, al inicio de la auditoría, de dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluso en casos en los que el marco de información financiera aplicable sólo requiere información a revelar simplificada. Algunas de las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:

- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden producir información a revelar significativa nueva o revisada;
- cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
- información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;

[73] NIA 240, apartado 16

- información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios significativos de la dirección acerca de la información a revelar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A47. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo por auditores de entidades del sector público, también se puede considerar cualquier objetivo adicional más amplio, y los riesgos relacionados, que origina el mandato de auditoría o de las obligaciones de las entidades del sector público.

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

Los **Anexos 1 a 6** contienen consideraciones adicionales en relación con la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

Obtención del conocimiento requerido (Ref: Apartados 19–27)

A48. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. En consecuencia, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A49. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también puede ayudarle en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. Estos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se esperan significativos constituyen las bases del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

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

A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha información constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo:

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

- en la aplicación de procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros de conformidad con la NIA250[74];
- en la evaluación de si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[75];
- en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, de conformidad con la NIA 320[76]; o
- al considerar lo adecuado de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.

A51. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también está presente en el modo en que el auditor planifica y aplica procedimientos posteriores de auditoría, por ejemplo:

- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520[77];
- en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, relativa a las hipótesis o a las manifestaciones verbales y escritas de la dirección).

Graduación

A52. La naturaleza y la extensión del conocimiento que se requiere es una cuestión de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido:

- la dimensión y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- la experiencia previa del auditor con la entidad;
- la naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están o no formalizados, y
- la naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración del riesgo del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en el caso de entidades más complejas. Se espera que el grado de conocimiento que debe tener el auditor sea inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen información a revelar más sencilla y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno y del modo en que es aplicable a la entidad el marco de información financiera.

A55. La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las cualificaciones especializadas necesarias para ayudar en la obtención del conocimiento requerido.

[74] NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, apartado 14
[75] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, apartado 13 (e)
[76] NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, apartados 10-11
[77] NIA 520, apartado 5

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

La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio (Ref: Apartado 19(a) (i))

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad

A56. El conocimiento de la estructura organizativa y de propiedad de la entidad puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura de la entidad.

Ejemplo:

La entidad puede ser una entidad aislada o su estructura puede incluir filiales, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Dicho conocimiento puede ayudar en la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros[78].
- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

Ejemplo:

En entidades menos complejas, sus propietarios pueden participar en la dirección de la entidad por lo que hay poca o ninguna distinción. Por el contrario, como en el caso de algunas entidades cotizadas, puede haber una distinción clara entre la dirección, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno[79].

- La estructura y la complejidad del entorno de TI de la entidad.

Ejemplos:

Una entidad:

- Puede tener, para distintas empresas, múltiples sistemas de TI heredados que no están bien integrados, lo que da lugar a un entorno de TI complejo.

[78] La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.
[79] La NIA 260 (Revisada), apartados A1 y A2, proporciona orientaciones sobre la identificación de los responsables del gobierno y explica que, en algunos casos, es posible que todos o algunos de los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad.

- Puede estar empleando proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo).

Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y su procesamiento como parte de sus procedimientos para conocer el sistema de información. Un resultado de esos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizativa de la entidad o sobre las personas con las que hace negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. Es posible que la propiedad de una entidad del sector público no tenga la misma relevancia que en el caso del sector privado porque las decisiones relativas a la entidad puede que se tomen fuera de esta como resultado de procesos políticos. En consecuencia, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes incluyen comprender la capacidad de la entidad de tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y en la dirección estratégica de la entidad.

Ejemplo:

Una entidad del sector público puede estar sujeta a leyes u otras directrices de autoridades que la obliguen a obtener la aprobación de partes externas a la entidad sobre su estrategia y objetivos antes de implementarlos. En consecuencia, las cuestiones relacionadas con el conocimiento de la estructura legal de la entidad pueden incluir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y la clasificación de la entidad (es decir, si la entidad es un ministerio, un departamento, una agencia u otro tipo de entidad).

Gobierno de la entidad

Por qué el auditor obtiene conocimiento del gobierno de la entidad

A59. Tener conocimiento del gobierno de la entidad puede ayudar al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de su sistema de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias que pueden indicar una mayor susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

Conocimiento del gobierno de la entidad

A60. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.

- La existencia de un consejo no ejecutivo y, en su caso, su separación de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, un comité de auditoría, y las responsabilidades de esos grupos.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

El modelo de negocio de la entidad

El **Anexo 1** contiene consideraciones adicionales para la obtención de conocimiento de la entidad y de su modelo de negocio, así como consideraciones adicionales relativas a la auditoría de entidades con cometido especial.

Por qué el auditor obtiene conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos, estrategia y modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender la entidad en el ámbito estratégico y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor en la identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

Ejemplos:

El modelo de negocio puede confiar en la utilización de TI de diferentes maneras:

- la entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de registro de inventario y de puntos de venta para registrar la venta de zapatos; o
- la entidad vende zapatos por Internet por lo que todas las transacciones de ventas son procesadas en un entorno de TI, incluida el inicio de las transacciones a través de una página web.

Para estas dos entidades, los riesgos de negocio derivados de modelos de negocio significativamente distintos serían sustancialmente diferentes, a pesar de que ambas vendan zapatos.

Conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos dan lugar a riesgos de incorrección material.

A63. Algunos riesgos de negocio que incrementan la susceptibilidad de riesgos de incorrección material se pueden derivar de:

- Objetivos y estrategias inadecuados, una ejecución ineficaz de las estrategias o cambios o complejidad.

- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, por:
  - el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
  - un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
  - defectos en un producto o servicio que pueden producir responsabilidades legales y poner en riesgo la reputación.
- incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir un sesgo intencionado o no de la dirección y, como resultado, afectar a la razonabilidad de hipótesis significativas y a las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan producir un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- desarrollos sectoriales como la falta de personal o de la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector;
- nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos;
- expansión del negocio y que la demanda no haya sido estimada correctamente;
- nuevos requerimientos contables cuando se ha producido una implementación incompleta o incorrecta;
- requerimientos normativos que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico;
- requerimientos de financiación actuales y prospectivos, tales como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos;
- la utilización de TI, como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como a la información financiera; o
- los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables.

A65. Normalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. Las entidades que operan en el sector público pueden crear y proporcionar valor en modos distintos a las que crean riqueza para los propietarios pero aun así tienen un "modelo de negocio" con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener conocimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad incluyen:

- Conocimiento de las actividades relevantes del gobierno, incluidos los programas relacionados.
- Objetivos de los programas y estrategias, incluidos los elementos políticos.

A67. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la dirección" pueden estar influenciados por requerimientos para demostrar la rendición de cuentas públicamente e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

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

Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y coste de la energía.

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

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes[80].

Factores normativos

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio que se haya producido en ellos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- Marco normativo en el caso de un sector regulado, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluido la correspondiente información a revelar.
- La legislación y normativa que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias laborales.
- Legislación y disposiciones reglamentarias fiscales.
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera[81].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. En el caso de la auditoría de entidades del sector público, pueden existir disposiciones legales y reglamentarias específicas que afecten a las operaciones de la entidad. Puede ser indispensable la consideración de estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

Otros factores externos

[80] NIA 220, apartado 14
[81] NIA 250 (Revisada), apartado 13

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

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

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

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

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material de información financiera relacionada. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

Mediciones utilizadas por la dirección

A76. Normalmente, la dirección y otras personas miden y revisan las cuestiones que consideran importantes. Las indagaciones ante la dirección pueden revelar que esta confía en algunos indicadores clave, tanto a disposición del público como no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas. En esos casos, el auditor puede identificar mediciones del resultado relevantes, tanto internas como externas, considerando la información que emplea la dirección para gestionar su empresa. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave para evaluar el resultado financiero pueden incluir:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios y tendencias clave y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

Graduación (Ref: Apartado 19(a) (iii))

A78. Los procedimientos que se apliquen para conocer las mediciones de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o de la complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la dirección de esta.

Ejemplos:

- En el caso de algunas entidades menos complejas, las condiciones de la financiación bancaria (es decir, clausulas bancarias) pueden estar ligadas a mediciones de resultado específicas relacionadas con el resultado o la situación financiera de la entidad (por ejemplo, un fondo de maniobra máximo). El conocimiento por el auditor de las mediciones del resultado utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.
- En el caso de algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en el sector asegurador o bancario, el resultado o la situación financiera se pueden medir utilizando requerimientos normativos (por ejemplo, requerimientos normativos sobre ratios tales como de capitalización o de liquidez que se deben alcanzar). El conocimiento por el auditor de estas mediciones del resultado le puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.

Otras consideraciones

A79. Es posible que terceros revisen y analicen también el resultado de la entidad, en especial, en el caso de entidades cuya información financiera está a disposición del público. El auditor también puede tener en cuenta información a disposición del público como ayuda para obtener un mayor conocimiento del negocio o identificar información contradictoria como la procedente de:

• Analistas o agencias de calificación crediticia.
- Noticias y otros medios de comunicación, incluidas las redes sociales.
- Autoridades fiscales.
- Autoridades reguladoras.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

Dicha información financiera se puede, a menudo, obtener de la entidad auditada.

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del sistema de control interno en los apartados A114–A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión del resultado financiero tiene como finalidad comprobar si los resultados de la entidad cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno se ocupa de hacer un seguimiento de la eficacia de los controles incluidos los que están relacionados con la medición y revisión por la dirección de los resultados financieros.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias de control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. Además de considerar las mediciones relevantes utilizadas por una entidad del sector público para valorar el resultado financiero de la entidad, los auditores de entidades del sector público también

pueden tener en cuenta información no financiera como el logro de resultados de interés público (por ejemplo, el número de personas que han recibido ayuda de un determinado programa).

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

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad

A82. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad y el modo en que se aplica en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen:

- Las prácticas contables de la entidad en referencia al marco de información financiera aplicable, tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros
  - que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones, en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las correspondientes pérdidas por insolvencias.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de criptomonedas).
- El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables, incluido cualquier cambio en ellas, así como los motivos de esos cambios, puede comprender cuestiones como:
  - Los métodos utilizados por la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
  - El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
  - Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que pueden hacer necesario un cambio en las políticas contables de la entidad.
  - Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará o cumplirá dichos requerimientos.

A83. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar si se pueden esperar cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, con respecto a otros periodos).

Ejemplo:

Si una entidad ha sido parte de una combinación de negocios significativa durante el ejercicio, es probable que el auditor espere cambios en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relativos a dicha combinación de negocios. Por el contrario, si no se produjeron cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que sigue siendo aplicable el conocimiento obtenido en el periodo anterior.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A84. El marco de información financiera aplicable en una entidad del sector público es determinado por los marcos legales y reglamentarios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Algunas cuestiones que se pueden considerar en la aplicación por la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables y el modo en que se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen, si la entidad aplica plenamente el criterio contable del devengo o si aplica el criterio contable de caja de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un criterio mixto.

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

En el **Anexo 2** figuran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, clasificados por factor de riesgo inherente.

Por qué el auditor conoce los factores de riesgo inherente al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

A85. El conocimiento de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor en la identificación de hechos o condiciones cuyas características pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrección. Estas características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que exista una incorrección o en la magnitud de la posible incorrección si existe. El conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección puede facilitar al auditor un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección también ayuda al auditor en la valoración de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección cuando valora el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). En consecuencia, el conocimiento de los factores de riesgo inherente también puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A86. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden verse influidas por evidencia de auditoría obtenida por él en la aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo, de procedimientos posteriores de auditoría o en el cumplimiento de otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

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

A87. El grado de susceptibilidad de incorrección de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar originada por la complejidad o la subjetividad, a menudo, está estrechamente vinculado al grado en el que está sujeto a cambios o incertidumbre.

Ejemplo:

Si la entidad tiene una estimación contable basada en hipótesis cuya selección está sujeta a juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable esté afectada tanto por subjetividad como por incertidumbre.

A88. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar debida a complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad del auditor de aplicar escepticismo profesional. Además, cuando un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible de incorrección debido a complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherente pueden crear oportunidades para el sesgo de la dirección, intencionado o no, y afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también pueden verse afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente.

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

Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21–27)

En el **Anexo 3** se describen con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y limitaciones inherentes al control interno, respectivamente. En el anexo 3 también se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.

A90. El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene mediante los procedimientos de valoración del riesgo aplicados para conocer y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno como se explica en los apartados 21 a 27.

A91. Los componentes del sistema de control interno a efectos de esta NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, o el modo en que clasifica un determinado componente. Las entidades pueden utilizar una terminología o marcos distintos para describir los diversos aspectos del sistema de control interno. A efectos de una auditoría, los auditores también pueden utilizar una terminología o marcos distintos siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

Graduación

A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de esta. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles (es decir, políticas y procedimientos) menos estructurados o más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A93. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de

conducta o informar sobre los gastos con cargo al presupuesto. Los auditores de entidades del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su consideración del sistema de control interno sea más amplia y detallada.

Tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

En el **Anexo 5** se proporcionan orientaciones adicionales en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del sistema de control interno.

A94. El objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

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

A95. En la evaluación de la eficacia del diseño de los controles y de si han sido implementados (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un conocimiento preliminar del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que responde a estos. También puede influir en la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor en el diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría, incluida cualquier previsión de comprobar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento de los componentes de los controles afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- Es más probable que el conocimiento por el auditor del sistema de información y de comunicación de la entidad y del componente de actividades de control de la entidad afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que sustentan a otros controles y pueden, por lo tanto, tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección oportunamente). No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad

A97. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno. El entorno de control no previene ni detecta y corrige

incorrecciones directamente. Puede, sin embargo, influir en la eficacia de controles en otros componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y su proceso de seguimiento del sistema de control interno están diseñados para funcionar de un modo que también sustenta la totalidad del sistema de control interno.

A98. Debido a que esos componentes son el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su funcionamiento podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación de esos componentes por el auditor afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan al diseño por el auditor de respuestas globales, que incluyen, como se explica en la NIA 330, una influencia sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría[82].

Obtención de conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21)

Graduación

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control den una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. En consecuencia, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o no ser aplicables.

A100. Además, es posible que en entidades menos complejas no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la evidencia aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias.

Ejemplos:

- La estructura organizativa en una entidad menos compleja probablemente sea más sencilla y pueda incluir un reducido número de empleados que participen en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno es desempeñada directamente por el propietario-gerente, el auditor puede determinar que no es relevante la independencia de los responsables del gobierno de la entidad.
- Es posible que las entidades menos complejas no tengan un código de conducta escrito pero que, en su lugar, hayan desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21(a))

A101. Se puede obtener evidencia de auditoría para el conocimiento del entorno de control mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo (por ejemplo, la

[82] NIA 330, apartados A1–A3

corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos).

A102. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y considerando información de fuentes externas acerca de:

- el modo en que la dirección comunica a los empleados su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; e
- inspeccionando el código de conducta escrito de la dirección y observando si actúa de un modo acorde con dicho código.

Evaluación del entorno de control (Ref: Apartado 21(b))

Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; de si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema control interno de la entidad y de si alguna deficiencia de control identificada menoscaba los demás componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor en la identificación de posibles asuntos en otros componentes del sistema de control interno. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y, en consecuencia, a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

La evaluación por el auditor del entorno de control

A104. La evaluación por el auditor del entorno de control se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).

A105. Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. Dicho efecto puede ser positivo o negativo.

Ejemplo:

Es posible que la participación directa de una única persona sea clave para permitir a la entidad alcanzar su objetivo de crecimiento y otros y también puede contribuir de modo significativo a un sistema de control interno eficaz. Por otra parte, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección a través de la elusión de los controles por la dirección.

A106. El auditor puede considerar el modo en que los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección teniendo en cuenta la participación de los miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.

A107. A pesar de que el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio del fraude.

Ejemplo:

Unas políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden mitigar los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento y el registro de la información financiera. Sin embargo, es posible que esas políticas y procedimientos no mitiguen la elusión de los controles por la alta dirección (por ejemplo, para sobrevalorar los beneficios).

A108. La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la gobernanza sobre las TI es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad y hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI para sustentar su información financiera.
- La estructura organizativa de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación)).

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

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

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

- han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y
- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad[83].

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de dichos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(b))

[83] NIA 240, apartado 19

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado

A111. La evaluación por el auditor del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que los valora y responde ayuda al auditor a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado (Ref: Apartado 22(b))

A112. La evaluación por el auditor de lo adecuado que es el proceso de valoración del riesgo por la entidad se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 22(a).

Graduación

A113. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Ejemplo:

En algunas entidades menos complejas, y en especial las entidades dirigidas por el propietario, se puede realizar una valoración del riesgo adecuada a través de la participación directa de la dirección o del propietario (por ejemplo, el director o el propietario puede dedicar tiempo de manera rutinaria al seguimiento de las actividades de la competencia y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). A menudo, la evidencia de que existe esta valoración del riesgo en este tipo de entidades no está formalmente documentada, pero a través de las discusiones que mantiene el auditor con la dirección puede poner en evidencia que, de hecho, la dirección está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtención de conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24)

Graduación

A114. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el auditor del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno a menudo se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

Ejemplo:

Puede ocurrir que la dirección reciba quejas de los clientes relativas a inexactitudes en su declaración mensual que alerten al propietario de la existencia de cuestiones relacionadas con el momento en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A115. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal para el seguimiento del sistema de control interno, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información de la contabilidad de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

Conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A117. El auditor también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:
  - evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
  - evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la información.
- Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores
  - las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información financiera.

Conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartado 24(a) (ii))

El **Anexo 4** contiene consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el

auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013)[84].

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocimiento de las fuentes de información (Ref: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información contenida en comunicaciones de terceros tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluido si la información que se utiliza es relevante y fiable, le ayuda a evaluar si el proceso para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información utilizada para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a alcanzar conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

Evaluación del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad realiza evaluaciones continuas y puntuales para el seguimiento de la eficacia de los controles le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref: Apartado 24(c))

A122. La evaluación por el auditor de lo adecuado del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno se basa en su conocimiento de dicho proceso.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartado 25–26)

[84] NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y en los componentes de actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir errores en las afirmaciones).

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación y de los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación porque el conocimiento de las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de proceso de la información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y la evaluación de si el componente proporciona un soporte adecuado para la preparación de los estados financieros de la entidad, sustentan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones por el auditor. Este conocimiento y esta evaluación también pueden tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor son incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que se pueden haber formado sobre la base de información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de actividades de control y que evalúe su diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ello le ayuda en el conocimiento del enfoque de la dirección para responder a determinados riesgos y, por lo tanto, le proporciona una base para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría que respondan a esos riesgos como requiere la NIA 330. Cuanto más alto se valore un riesgo dentro del espectro de riesgo inherente, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no prevé comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar al diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

La naturaleza iterativa del conocimiento del auditor y la evaluación del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control

A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le puede ayudar en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En la obtención de conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar esas expectativas iniciales con el fin de determinar la extensión del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información que debe obtener.

A127. El conocimiento del sistema de información por el auditor incluye conocer las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y otros aspectos relacionados de las actividades de la entidad de procesamiento de la información. Esta información y la que se obtenga de la evaluación por el auditor del sistema de información pueden confirmar o influir más en sus expectativas sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos inicialmente identificados (véase el apartado A126).

A128. En la obtención de conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad, es posible que el auditor identifique también controles en el componente de actividades de control que deben ser identificados de conformidad con el apartado 26(a). En la identificación y

evaluación de controles en el componente de actividades de control al diseñar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor se puede centrar en primer lugar en los controles sobre asientos en el diario y en los controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar.

A129. La valoración por el auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, es posible que la identificación por el auditor de controles relacionados con riesgos significativos solo se pueda realizar cuando el auditor haya valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, es posible que solo se puedan identificar los controles que responden a riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) una vez que el auditor haya realizado sus valoraciones de riesgo inherente.

A130. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones depende tanto:

- del conocimiento por el auditor de las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el sistema de información y en el componente de comunicación, como
- de la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control.

Obtención de conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref: Apartado 25)

Los apartados 15–19 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con el sistema de información y comunicación.

Graduación

A131. Es probable que en entidades menos complejas el sistema de información y los procesos de negocio relacionados sean menos sofisticados que en las entidades más complejas, y es probable que el entorno de TI sea menos complejo. No obstante, la función del sistema de información es igual de importante. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en la auditoría de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en mayor medida (véase apartado A86).

Obtención de conocimiento del sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

A132. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer el modo en que la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información puede incluir información acerca de los sistemas (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operativos porque esa información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados de

tal forma que los controles pueden estar diseñados de modo que se alcancen de manera simultánea objetivos de información financiera, de cumplimiento y operativos, y combinaciones de estos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información. La información acerca de los recursos humanos que participan que puede ser relevante para el conocimiento de los riesgos para la integridad del sistema de información incluye:

- la competencia profesional de las personas que realizan el trabajo;
- si se dispone de los recursos adecuados y
- si hay una adecuada segregación de funciones.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en el sistema de información y en el componente de comunicación incluyen la naturaleza de:

(a) los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que deban ser procesados;
(b) el procesamiento de la información para mantener la integridad de dichos datos o información y
(c) los procesos de la información, el personal y otros recursos que se utilizan en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluye el modo en que se originan las transacciones, ayuda al auditor en la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información se puede obtener de varias maneras que pueden incluir:

- indagaciones ante el personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar las transacciones e informar sobre ellas o sobre el proceso de información financiera de la entidad;
- la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;
- la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o
- la selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).

Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener un acceso directo o una descarga de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas

transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[85].

A139. Algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

La utilización de tecnologías de la información en el sistema de información

Por qué conoce el auditor el entorno de TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento por el auditor del sistema de información incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y del modo en que integra la utilización de TI también pueden proporcionar un contexto útil a la naturaleza y extensión de las TI esperadas en el sistema de información.

[85] NIA 570 (Revisada), apartados 19 – 20

Conocimiento de la utilización de TI por la entidad

A142. La obtención por el auditor de conocimiento del entorno de TI se puede centrar en identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en los flujos de transacciones o en la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esas transacciones o información.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI en las que se apoyan a la vez que obtiene conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad.

Obtención de conocimiento de la comunicación de la entidad (Ref: Apartado 25(b))

Graduación

A144. En las entidades de mayor tamaño y más complejas, la información que el auditor puede considerar para el conocimiento de la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección. Independientemente de la dimensión de la entidad, la existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Evaluación de si los aspectos relevantes del sistema de información sustentan la preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 25(c))

A146. La evaluación por el auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros se basa en el conocimiento obtenido en los apartados 25(a) – (b).

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

Controles en el componente de actividades de control

Los apartados 20 y 21 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con las actividades de control.

A147. El componente de actividades de control incluye controles diseñados para asegurar la adecuada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control e incluye controles tanto directos como indirectos.

Ejemplo:

Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A148. La identificación y evaluación por el auditor de controles en el componente de actividades de control se centra en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad y responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información para los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo por la entidad o en el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad, los cuales pueden ser identificados de conformidad con el apartado 26. No obstante, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que sustentan a otros controles y el control objeto de consideración, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, las correspondientes incorrecciones.

Ejemplo:

La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con los riesgos de incorrección material relevantes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para responder a esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

A150. En el apartado 26 también se requiere que el auditor identifique y evalúe controles generales de TI para aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI porque los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información. Un solo control general de TI no es habitualmente suficiente para responder a un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.

A151. Los controles que se requiere que el auditor identifique, cuyo diseño debe evaluar y cuya implementación debe determinar, de conformidad con el apartado 26, son:

- controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. La evaluación de dichos controles proporciona al auditor la base para el diseño de procedimientos de pruebas de controles de conformidad con la NIA 330. Esos controles también incluyen controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Controles que incluyen controles para responder a riesgos significativos y controles sobre asientos en el diario. La identificación y evaluación de esos controles por el auditor también puede influir en su conocimiento de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos de incorrección material adicionales (véase apartado A95). Este conocimiento también proporciona la

base para el diseño por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos sustantivos que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material valorados.

- Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional.

A152. Se requiere que se identifiquen controles en el componente de actividades de control cuando dichos controles cumplan uno o varios de los criterios expuestos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando múltiples controles alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26)

A153. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tales como filtros de edición y de validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la salvaguarda de activos.

A154. Los controles en el componente de actividades de control pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichos controles pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A155. Independientemente de si están dentro del entorno de TI o de si son sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y aplicarse a diferentes niveles organizativos y funcionales.

Graduación (Ref: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de actividades de control de las entidades menos complejas probablemente sean similares a los de entidades de mayor dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas es posible que un mayor número de controles sea aplicado directamente por la dirección.

Ejemplo:

El hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes.

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario-gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles[86].

[86] NIA 240, apartado A28

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

Controles que responden a riesgos que se consideran riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a) (i))

A158. Independientemente de si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles que responden a riesgos significativos, el conocimiento obtenido acerca del enfoque de la dirección para responder a esos riesgos puede proporcionar una base para el diseño y aplicación de procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos como lo requiere la NIA 330[87]. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos derivados de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Controles tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplo:

Cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240[88] requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

Controles sobre asientos en el diario (Ref: Apartado 26(a) (ii))

A160. Entre los controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera que se identifiquen en todas las auditorías están los controles sobre asientos en el diario, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en el diario, tanto estándar como no, o automatizados o manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto confiar en la eficacia operativa de los controles.

[87] NIA 330, apartado 21
[88] NIA 240, apartados 28 y A33

Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría automatizadas.

Ejemplo:

En la auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor pueda extraer una relación completa de todas las anotaciones en el diario a una hoja de cálculo. A partir de allí, es posible que el auditor pueda clasificar las anotaciones en el diario aplicando varios filtros como divisa, nombre del preparador o del revisor, anotaciones en el diario que se elevan al bruto sólo en el balance y en la cuenta de resultados, o examinar el listado por la fecha en que el asiento se registró en el mayor, para ayudarle en el diseño de respuestas a los riesgos identificados relativos a asientos en el diario.

Controles cuya eficacia operativa tiene previsto probar el auditor (Ref: Apartado 26(a) (iii))

A162. El auditor determina si existen algunos riesgos de incorrección material en las afirmaciones para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[89], diseñe y aplique pruebas de controles que responden a dichos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. Como resultado, cuando existan controles que responden a esos riesgos, se requiere que se identifiquen y evalúen.

A163. En otros casos, cuando el auditor tiene previsto tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también se requiere que se identifiquen porque la NIA 330[90] requiere que el auditor diseñe y aplique pruebas de los mismos.

Ejemplos:

El auditor puede tener previsto probar la eficacia operativa de los controles:

- Sobre transacciones rutinarias ya que tales pruebas pueden resultar más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la integridad y la exactitud de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa

[89] NIA 330, apartado 8(b)
[90] NIA 330, apartado 8(a)

información, cuando el auditor tiene intención de tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría.

- Relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor de probar la eficacia operativa de los controles también pueden verse influidos por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias en el entorno de control, esto puede afectar a las expectativas globales acerca de la eficacia operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref: Apartado 26(a) (iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuado identificar, cuyo diseño puede considerar adecuado evaluar y determinar su implementación, pueden incluir:

- controles que responden a riesgos valorados como más alto dentro del espectro de riesgo inherente pero que no han sido considerados riesgos significativos;
- controles relacionados con conciliaciones de registros detallados con el mayor o,
- en el caso de utilizar una organización de servicios, controles complementarios de la entidad usuaria[91].

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartados 26(b) –(c))

El **Anexo 5** incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y orientaciones relacionadas con dichas características que pueden ser relevantes en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos derivados de la utilización de TI y en los controles generales relacionados con aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. El conocimiento de los riesgos derivados de la utilización de TI y de los controles implementados por la entidad para responder a esos riesgos puede afectar a:

- la decisión del auditor sobre si probar la eficacia operativa de los controles para responder a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros;

Ejemplo:

Cuando los controles generales de TI no están diseñados de un modo eficaz o no están debidamente implementados para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan cambios no autorizados en los programas o accesos no autorizados a aplicaciones de TI), esto puede influir en la decisión del auditor de confiar en controles automatizados en la aplicación de TI afectada.

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

- la valoración por el auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

Ejemplo:

La continuidad de la eficacia operativa de un control de procesamiento de la información puede depender de determinados controles generales de TI que previenen o detectan cambios no autorizados en el programa de TI de control de procesamiento de la información (es decir, controles sobre cambios en los programas de la correspondiente aplicación de TI). En tales circunstancias, la esperada eficacia operativa del control general de TI (o su ausencia) puede influir en la valoración por el auditor del riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser más elevado cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no tiene previsto probar los controles generales de TI).

- la estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad generada por las aplicaciones de TI de la entidad o que involucra información originada por las mismas;

Ejemplo:

Cuando la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría sea generada por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar controles sobre informes generados por el sistema, incluida la identificación y comprobación de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en los programas o cambios directos de datos en los informes.

- la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones; o

Ejemplo:

Cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

- sel diseño de procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

Si los controles de procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, es posible que el auditor determine comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI, para lo que será necesario diseñar pruebas de controles para esos controles generales. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI o se espera que dichos controles generales sean ineficaces, los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI probablemente tengan que ser tratados mediante el diseño de procedimientos sustantivos. No obstante, es posible que los riesgos derivados de la utilización de TI no puedan ser tratados cuando están relacionadas con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí

solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar las implicaciones en la opinión del auditor.

Identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, el conocimiento de la naturaleza y de la complejidad de los procesos específicos de TI y de los controles generales de TI establecidos por la entidad puede ayudar al auditor en la determinación de cuáles son las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar adecuadamente la información en el sistema de información de la entidad y para mantener la integridad de esta. Es posible que esas aplicaciones estén sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

A168. La identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI implica tener en cuenta los controles identificados por el auditor puesto que tales controles pueden suponer la utilización de TI o confiar en las TI. El auditor se puede centrar en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección identificados por él, incluidos los controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar el modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar se almacena y procesa en el sistema de información y si la dirección confía en controles generales de TI para mantener la integridad de esta.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso, las aplicaciones que producen dichos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. En otros casos, es posible que el auditor no tenga previsto confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y prevea comprobar directamente los datos de entrada y de salida de dichos informes, en cuyo caso, puede no identificar las correspondientes aplicaciones de TI como sujetas a riesgos por TI.

Graduación

A170. La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en base a estos factores.

Ejemplos:

- Es poco probable que una entidad que utiliza un software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas tenga un proceso relativo a cambios en los programas, pero sí puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, parámetros o niveles). Además, es posible que la entidad tenga un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, haber nombrado una persona para que tenga acceso al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formales.
- Por el contrario, es posible que una entidad de gran dimensión confíe en mayor grado en las TI y el entorno de TI puede involucrar múltiples aplicaciones de TI y los procesos de TI para la gestión del entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento separado de TI que desarrolla e implementa los cambios en los programas y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad haya implementado controles generales de TI formales sobre sus procesos de TI.

- Cuando la dirección no confíe en controles automatizados o en controles generales de TI para el procesamiento de transacciones o el mantenimiento de los datos, y el auditor no haya identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de la información (o ninguno que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar comprobar directamente cualquier información generada por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI sujeta a riesgos por la utilización de TI.
- Cuando la dirección confíe en una aplicación de TI para el procesamiento o el mantenimiento de los datos y el volumen de datos sea significativo, y la dirección confíe en la aplicación de TI para ejecutar controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos por la utilización de TI.

A171. Cuando el entorno de TI de una entidad es más complejo, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con cualificaciones especializadas en TI. Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.

Identificación de otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

A172. Los demás aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI incluyen la red, los sistemas operativos y bases de datos y, en determinadas circunstancias, las comunicaciones (interfaces) entre aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del entorno de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. Cuando el auditor haya identificado aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, bases de datos, sistema operativo, red) porque esos aspectos dan apoyo e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartado 26(c))

El **Anexo 6** contiene consideraciones para la obtención de conocimiento de los controles generales de TI.

A173. En la identificación de riesgos derivados de la utilización de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del entorno de TI y los motivos por los que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI identificados, es posible que el auditor identifique riesgos aplicables derivados de la utilización de TI relacionados principalmente con accesos no autorizados o con cambios no autorizados en los programas, o que tratan los riesgos de cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgos de cambios inapropiados en los datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A174. La extensión y la naturaleza de los riesgos aplicables identificados derivados de la utilización de TI varían según la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Se pueden producir riesgos de TI aplicables cuando la entidad emplea proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Riesgos aplicables derivados de la utilización de TI también se pueden identificar en relación con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados de la utilización de TI cuanto mayor sea el volumen o la complejidad de los controles de aplicaciones automatizados y la dirección otorgue una mayor confianza a dichos controles para un

procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluación del diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el auditor de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A176. El auditor determina la implementación de un control estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el auditor evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A178. El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de valoración del riesgo del periodo actual, que la dirección no haya diseñado o implementado los controles de un modo eficaz para responder a un riesgo significativo. En esos casos, los procedimientos aplicados para cumplir el requerimiento del apartado 26(d) pueden consistir en determinar que dichos controles no han sido diseñados o implementados de un modo eficaz. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles han sido diseñados o implementados recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b) – (d) a los controles diseñados o implementados recientemente.

A179. Es posible que el auditor concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo. Cuando el auditor prevé comprobar un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en el caso de controles automatizados, el auditor puede planificar comprobar la eficacia operativa de los controles automatizados mediante la identificación y comprobación de controles generales de TI que aseguran el funcionamiento congruente de un control automatizado en vez de aplicar pruebas de eficacia operativa directamente sobre los controles automatizados. La obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la

auditoría. En la NIA 330[92] se describen con más detalle las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de controles indirectos.

A181. Cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún le puede ayudar en el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

Ejemplo:

Los resultados de esos procedimientos de valoración del riesgo pueden proporcionar una base para la consideración por el auditor de posibles desviaciones en una población cuando diseñe muestras de auditoría.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A182. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad[93], es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control, puede tener en cuenta el efecto de esas deficiencias para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265[94] requiere que determine si, individualmente o su combinación, constituyen una deficiencia significativa. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una deficiencia de control significativa[95].

Ejemplos:

Las circunstancias que pueden ser indicativas de que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones como:

- la identificación de fraude, cualquiera que sea su magnitud, en el que participe la alta dirección;
- procesos internos identificados que son inadecuados relacionados con las deficiencias de información y comunicación observadas por la auditoría interna;
- deficiencias comunicadas con anterioridad que no hayan sido corregidas por la dirección de modo oportuno;
- que la dirección no haya respondido a riesgos significativos, por ejemplo, no implementando controles sobre riesgos significativos; y
- la reexpresión de estados financieros emitidos con anterioridad.

[92] NIA 330, apartados 8-11
[93] Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d)
[94] NIA 265, Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno, apartado 8.
[95] En los apartados A6–A7 de la NIA 265 se exponen indicadores de deficiencias significativas y de cuestiones que se deben considerar en la determinación de si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa.

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

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría para sustentar la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de controles identificados y en la determinación de si se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría justificativa de la valoración del riesgo. Esta evidencia también proporciona una base para el diseño por el auditor de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, así como para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

Identificación de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir como de ser materiales en caso de que existan[96].

A187. La identificación de los riesgos de incorrección material también proporciona al auditor una base para la determinación de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Afirmaciones

Por qué el auditor utiliza afirmaciones

A188. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos relacionados de incorrección material son afirmaciones relevantes.

La utilización de afirmaciones

[96] NIA 200, apartado A15a

A189. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen en el apartado A190(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría:
   (i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
   (ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
   (iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
   (iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
   (v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
   (vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:
   (i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
   (ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
   (iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
   (iv) Exactitud, valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
   (v) Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.
   (vi) Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado A190(a) – (b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplo:

Un ejemplo de esa información a revelar incluye cuando es posible que la entidad esté obligada por el marco de información financiera aplicable a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surgen dichos riesgos; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A192. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A190 (a)- (b), la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y hechos se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, o de otro tipo. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

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

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros con el fin de determinar si estos tienen un efecto generalizado sobre los estados financieros y, en consecuencia, requerirían una respuesta global de conformidad con la NIA 330[97].

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar a afirmaciones concretas y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material en las afirmaciones y en el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para tratar riesgos identificados.

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

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

Ejemplo:

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede determinar que el principio contable de empresa en funcionamiento da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

A196. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros se ven influenciadas por su conocimiento del sistema de control interno de la entidad, en especial por su conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad; y:

[97] NIA 330, apartado 5

- por el resultado de las correspondientes evaluaciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- por cualquier deficiencia identificada en los controles de conformidad con el apartado 27.

En concreto, los riesgos en los estados financieros pueden originarse por deficiencias en el entorno de control o por hechos o condiciones externos, como condiciones económicas en declive.

A197. Los riesgos de incorrección material debidos a fraude pueden ser de especial relevancia para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Ejemplo:

El auditor conoce por indagaciones ante la dirección que los estados financieros de la entidad van a ser utilizados en discusiones con prestamistas con el fin de obtener financiación adicional para mantener el fondo de maniobra. El auditor puede, en consecuencia, determinar que existe una mayor susceptibilidad de incorrección debida a factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida al riesgo de información financiera fraudulenta, como una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá la financiación).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las correspondientes evaluaciones, del entorno de control y de otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que basar la opinión de auditoría o ser causa de renuncia al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Ejemplos:

- Como resultado de su evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad, las cuales pueden ser tan graves, que le lleven a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente intencionadamente unos estados financieros incorrectos es tal, que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de su evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que se han gestionado de manera deficiente cambios significativos en el entorno de las TI, con una escasa supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que tiene reservas significativas acerca del estado y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A199. La NIA 705 (Revisada)[98] establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

A200. En el caso de entidades del sector público, la identificación de riesgos en los estados financieros puede incluir la consideración de cuestiones relacionadas con el clima político, el interés público y lo sensibles que sean los programas.

Riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 28(b))

El **Anexo 2** contiene ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, de hechos o condiciones que pueden indicar una susceptibilidad a incorrecciones que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de manera generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

(Ref: Apartado 29)

Por qué se determinan las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

A202. La determinación de las afirmaciones relevantes y de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que debe obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

Herramientas y técnicas automatizadas

A203. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudarle en la identificación de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Ejemplos:

- Se puede analizar la totalidad de una población de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para conocer su naturaleza, fuente, dimensión y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, detectar que una cuenta con saldo cero al final del periodo está formada por numerosas transacciones y anotaciones en el diario registradas a lo largo del tiempo que se compensan, lo que indica que el saldo contable o el tipo de transacciones puede ser significativo (por ejemplo, una cuenta relacionada con el pago de nóminas). Esa misma cuenta puede permitir detectar también reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría dar lugar a información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.
- El auditor puede detectar con más facilidad un tipo significativo de transacciones que no había sido previamente identificada analizando los flujos de toda una población de transacciones de ingresos.

Información a revelar que puede ser significativa

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar tanto cuantitativa como cualitativa para la que existe una o varias afirmaciones relevantes. Algunos ejemplos de información a revelar que

tiene aspectos cualitativos y que puede contener afirmaciones relevantes, por lo es posible que sea considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados 31–33)

Valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud (Ref: Apartado 31)

Por qué el auditor valora la probabilidad de que ocurra una incorrección y su magnitud

A205. El auditor valora la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud en el caso de riesgos identificados de incorrección material porque la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista y de la magnitud de la incorrección potencial si existe determina el punto en el espectro de riesgo inherente en el que se sitúa el riesgo inherente identificado, lo que proporciona información para el diseño por el auditor de procedimientos posteriores de auditoría para responder al riesgo.

A206. La valoración del riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque la NIA 330 y otras NIA requieren respuestas específicas a riesgos significativos.

A207. Los factores de riesgo inherente influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, mayor será, probablemente, la valoración del riesgo inherente. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a responder adecuadamente al riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

Espectro de riesgo inherente

A208. En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud.

A209. El riesgo inherente valorado relacionado con un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud, así como de los factores de riesgo inherente.

A210. En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección basándose en la consideración de los factores de riesgo inherente.

A211. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).

A212. El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.

A213. Si la valoración de un riesgo le sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad de que exista tengan que ser valoradas como altas. Es más bien el punto de intersección de la magnitud y de la probabilidad de la incorrección material en el espectro de riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente. La valoración de un riesgo inherente como más alto también puede tener su origen en diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración del riesgo inherente como más alto puede ser el resultado de una baja probabilidad y de una magnitud muy alta.

A214. Con el fin de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de incorrección material, el auditor puede clasificar los riesgos de incorrección material en categorías dentro del espectro de riesgo inherente en base a la valoración de su riesgo inherente. Estas categorías se pueden describir de varias maneras. Independientemente del método de clasificación que se utilice, la valoración por el auditor del riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de procedimientos posteriores de auditoría para tratar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones dan una respuesta adecuada a la valoración del riesgo inherente y a los motivos para dicha valoración.

Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 31(b))

A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, es posible que el auditor concluya que algunos riesgos de incorrección material están relacionados de un modo más generalizado con los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso es posible que el auditor actualice la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

A216. En circunstancias en las que ciertos riesgos de incorrección material son identificados como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en varias afirmaciones y se pueden identificar con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A217. En la aplicación de juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las disposiciones reglamentarias y directrices, así como los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

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

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

- Se requiere que se identifiquen controles que responden a riesgos significativos de conformidad con el apartado 26(a) (i), con un requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado de modo eficaz y ha sido implementado de conformidad con el apartado 26(d).
- La NIA 330 requiere que los controles que responden a riesgos significativos se comprueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y apliquen procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo identificado[99].
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[100].
- La NIA 260 (Revisada) requiere que exista comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[101].
- La NIA 701 requiere que el auditor tenga en cuenta los riesgos significativos cuando determine las cuestiones que han requerido atención significativa por su parte, las cuales pueden ser cuestiones clave de la auditoría[102].
- 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[103].
- La NIA 600 requiere 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[104].

Determinación de los riesgos significativos

[99] NIA 330, apartados 15 y 21
[100] NIA 330, apartado 7(b)
[101] NIA 260 (Revisada), apartado 15
[102] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente , apartado 9
[103] NIA 220, apartados 17 y A19
[104] NIA 600, apartados 30 y 31

A219. En la determinación de los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos de incorrección material valorados cuyo riesgo inherente se haya valorado como más alto dentro del espectro de riesgo inherente para sustentar su consideración de qué riesgos se pueden encontrar próximos al límite superior. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.

A220. La determinación de cuáles de los riesgos de incorrección material valorados se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude[105].

Ejemplo:

- Normalmente se determinaría que el dinero en efectivo en un supermercado tiene una elevada probabilidad de posible incorrección (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud sería habitualmente muy reducida (debido al pequeño volumen de efectivo que se maneja en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro de riesgo inherente probablemente no tendría como resultado que se determine que la existencia de efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está negociando vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto en el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que hay una probabilidad más alta de posible incorrección y una magnitud más alta debido al impacto de los factores de riesgo inherente de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de sesgo de la dirección y otros factores de riesgo de fraude. Esto puede tener como resultado que se determine que el deterioro del fondo de comercio sea un riesgo significativo.

A221. El auditor también tiene en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherente al valorar el riesgo inherente. Es probable que el riesgo valorado sea menor cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgo inherente. Los riesgos de incorrección material cuyo riesgo inherente haya sido valorado como más alto y que pueden, en consecuencia, determinarse como riesgos significativos, pueden ser originados por cuestiones como las siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables por lo que interviene la subjetividad.
- Estimaciones contables con una elevada incertidumbre en la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recogida y procesamiento de datos para sustentar saldos contables.
- Saldos contables o información a revelar cuantitativa en la que intervienen cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que suponen cambios contables, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 33)

[105] NIA 240, apartados 26-28

Por qué se requiere que se identifiquen los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza de un riesgo de incorrección material y a las actividades de control que tratan ese riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es comprobar la eficacia operativa de los controles. En consecuencia, se requiere que el auditor identifique cualquier riesgo de ese tipo por las implicaciones para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A223. El apartado 26(a) (iii) también requiere la identificación de controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada porque se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[106], diseñe y realice pruebas de esos controles.

Determinación de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A224. Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica, como en un sistema de información que implica un alto grado de integración a través de sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

Ejemplo:

Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose sólo en procedimientos sustantivos. Esto es así porque la evidencia sobre llamadas o tráfico de datos no existe en un formato observable. En su lugar, por lo general, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y finalización de llamadas y el tráfico de datos se capturan correctamente (por ejemplo, minutos de una llamada o volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales relacionadas con las estimaciones contables acerca de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada[107]. En relación con las estimaciones contables esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que puede ser también aplicable a modelos complejos.

[106] NIA 330, apartado 8
[107] NIA 540 (Revisada), apartados A87–A89

Valoración del riesgo de control (Ref: Apartado 34)

A226. Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control. La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño de los controles identificados en el componente de actividades de control y en la determinación de su implementación. Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas.

A228. Si el auditor prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, puede resultar necesario probar una combinación de controles para confirmar sus expectativas de que los controles están funcionando eficazmente. El auditor puede tener previsto probar tanto controles directos como indirectos, incluidos controles generales de TI y, en ese caso, tener en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que vaya a ser probado no trate totalmente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de un control automatizado, puede también planificar comprobar la eficacia operativa de los correspondientes controles generales de TI que sustentan el funcionamiento continuo de dicho control automatizado para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado funcionó eficazmente durante todo el periodo. Si el auditor espera que los correspondientes controles de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar a su valoración del riesgo de control en las afirmaciones y sus procedimientos posteriores de auditoría quizás tengan que incluir procedimientos sustantivos para responder a los riesgos aplicables derivados de la utilización de TI. En la NIA 330[108] se proporcionan orientaciones adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede aplicar en estas circunstancias.

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 35)

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

A230. La evidencia obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Esto proporciona una base para el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error en los estados financieros y en las afirmaciones.

La evaluación de la evidencia de auditoría

[108] NIA 330, apartados A29–A30

A231. La evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[109].

Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, el auditor considera si ha obtenido suficiente conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe cualquier evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales (Ref: Apartado 36)

A233. Como se explica en la NIA 320[110], la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros[111]. A los efectos de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar son materiales si podría esperarse razonablemente que omitiendo, revelando con incorrecciones u ocultando información sobre ellos, se influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto.

A234. Es posible que existan tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que sean materiales pero que no se haya determinado que sean tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

Ejemplo:

La entidad puede disponer de información revelada sobre remuneración a directivos para la que el auditor no haya identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información revelada es material en base a las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para tratar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se consideran significativos se tratan en la NIA 330[112]. Cuando se determina que un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es significativo como lo requiere el apartado 29, dicho tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es también un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar material a los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

Revisión de la valoración del riesgo (Ref: Apartado 37)

[109] NIA 500, apartado A1
[110] NIA 320, apartado A1
[111] NIA 320, apartado 4
[112] NIA 330, apartado 18

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor nueva información u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

Ejemplo:

La valoración del riesgo por la entidad puede estar basada en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos posteriores de auditoría planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientaciones adicionales para la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Documentación (Ref: Apartado 38)

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor[113]. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13, que requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- el apartado 17, que requiere una discusión entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material;
- los apartados 19(b) y 20, que requieren que el auditor obtenga un conocimiento de los motivos de cualquier cambio en las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable;
- los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, que requieren que el auditor evalúe, en base al conocimiento obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control;

[113] NIA 230, apartado A7

- el apartado 35, que requiere que el auditor tenga en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección y que evalúe si esa evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- el apartado 36, que requiere que el auditor evalúe, cuando sea aplicable, si la determinación por el auditor de que no existen riesgos de incorrección material para un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales continúa siendo adecuada.

Graduación

A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.

A240. Es posible que sea necesaria documentación más detallada, que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, para sustentar el fundamento de los juicios difíciles aplicados.

A241. En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave[114] del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:

En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría[115]. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría[116].

[114] NIA 230, apartado 8
[115] NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartados 7, 9 y A11
[116] NIA 330, apartado 28

Anexo 1 Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio (Ref: Apartados A61–A67)

En este anexo se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las actividades de la entidad que pueden formar parte del modelo de negocio. El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material.

Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad crea, preserva y capta valor económico o más amplio, para sus grupos de interés.

2. Las estrategias son los enfoques que la dirección prevé utilizar para alcanzar los objetivos de la entidad, incluido el modo en que piensa responder a los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. La dirección cambia las estrategias de la entidad en el transcurso del tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.

3. La descripción de un modelo de negocio habitualmente incluye:

- El alcance de las actividades de la entidad y el motivo para realizarlas.
- La estructura de la entidad y la magnitud de sus operaciones.
- Los mercados o los círculos geográficos o demográficos, y partes de la cadena de valor, en los que opera, el modo en que interactúa con esos mercados o círculos (principales productos, segmentos de clientela y métodos de distribución) y la base sobre la que compite.
- Los procesos de negocio o los procesos operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, de financiación y de explotación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en las partes de los procesos de negocio que son importantes para la creación, preservación o captación de valor.
- Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros datos y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
- El modo en que el modelo de negocio de la entidad integra la utilización de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, fuentes de financiación y otros interesados mediante intercomunicaciones de TI y otras tecnologías.

4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la

entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la determinación de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el Anexo 2 se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

Actividades de la entidad

5. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de las actividades de la entidad (incluido su modelo de negocio) incluyen:

(a) Operaciones de negocio, tales como:
- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
- Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
- Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
- Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
- Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
- Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes vinculadas.

(b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:
- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversión en capital.
- Inversiones en entidades que no consolidan, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial no controladas.

(c) Financiación y actividades de financiación, tales como:
- Estructura de propiedad de entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
- Beneficiarios efectivos (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
- Uso de instrumentos financieros derivados.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como, por ejemplo, llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, fideicomiso, sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido

especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad[117].

7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

[117] NIA 550, apartado A7

Anexo 2 Conocimiento de los factores de riesgo inherente (Ref: Apartados 12(f) 19(c), A7–A8, A85–A89)

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

Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar a incorrección, debida a fraude o error, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[118] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad de conformidad con los apartados 19(a) – (b), el auditor también comprende el modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.

2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado "información requerida") incluyen:

- Complejidad — se origina, bien por la naturaleza de la información, bien por el modo en que se prepara la información requerida, incluido cuando dichos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
  - en el cálculo de provisiones para descuentos de proveedores porque puede ser necesario tener en cuenta distintos términos comerciales con muchos proveedores distintos, o muchos términos contractuales interrelacionados que son, todos ellos, aplicables en el cálculo de los descuentos a abonar; o
  - cuando existen muchas fuentes posibles de datos, con diferentes características que se utilizan en la realización de una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y los datos, en consecuencia, son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, comprender o procesar.
- Subjetividad — se origina por limitaciones inherentes en la capacidad de preparar la información requerida de un modo objetivo, debido a limitaciones en la disponibilidad de conocimiento o de información, de tal modo que la dirección puede tener que elegir o aplicar un juicio subjetivo acerca del enfoque más adecuado y acerca de la información resultante que se debe incluir en los estados financieros. Debido a distintos enfoques en la preparación de la información requerida, se podrían producir diferentes resultados de una adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o en los datos, aumenta la subjetividad de los juicios que podrían aplicar personas razonablemente conocedoras e independientes, así como la diversidad de los posibles resultados de esos juicios.
- Cambio — es el resultado de hechos o condiciones que, a lo largo del tiempo, afectan al negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, normativos, sectoriales u otros del entorno en el que opera, cuando se reflejan los efectos de esos hechos o condiciones en la información requerida. Dichos hechos o condiciones pueden ocurrir durante el periodo de información financiera o entre periodos. Por ejemplo, el cambio puede ser el resultado de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Dicho cambio puede afectar a las hipótesis y juicios de la dirección, incluido cuando está

[118] 72 NIA 240, apartados A24–A27

relacionado con la elección de políticas contables por la dirección o el modo en que se realizan las estimaciones contables o se determina la correspondiente información a revelar.

- Incertidumbre — surge cuando la información requerida no se puede preparar solo sobre la base de datos suficientemente precisos y completos que se pueden verificar mediante observación directa. En estas circunstancias, es posible que se tenga que adoptar un enfoque que aplica el conocimiento disponible para preparar información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, siempre que estén disponibles y, cuando no lo estén, hipótesis sustentadas por los datos más adecuados de que se disponga. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimiento o datos, que no se encuentran bajo control de la dirección (sujetas, en su caso, a restricciones de coste) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no se puede eliminar. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha en que se finalizan los estados financieros.
- Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que originan susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados A1 a A5 de la NIA 240 se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.

3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede existir una necesidad inherente de procesos más complejos para la preparación de la información, y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir cualificaciones o conocimientos especializados y la utilización de un experto de la dirección.

4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, intencionado o no, también puede ser mayor. Por ejemplo, puede ser necesaria la aplicación de juicios significativos por la dirección para la realización de estimaciones contables que se han identificado como estimaciones con una elevada incertidumbre en la estimación, y las conclusiones relativas a los métodos, datos e hipótesis pueden reflejar sesgo de la dirección, intencionado o no.

Ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material

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

Factores de riesgo inherente relevantes:	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:**
Complejidad	Normativa: • Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja. Modelo de negocio: • Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos. Marco de información financiera aplicable: • Mediciones contables que conllevan procesos complejos. Transacciones: • Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
Subjetividad	Marco de información financiera aplicable: • Una amplia variedad de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento por la dirección de la amortización o de los ingresos y gastos de construcción. • La elección por la dirección de una técnica o modelo de valoración para un activo no corriente, como inversiones inmobiliarias.
Cambio	Condiciones económicas: • Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	Mercados: • Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros. • Pérdida de clientes: • Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos. Modelo sectorial: • Cambios en el sector en el que opera la entidad. Modelo de negocio: • Cambios en la cadena de suministros. • Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio. Geografía: • Expansión a nuevas ubicaciones.

Factores de riesgo inherente relevantes:	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:**
	Estructura de la entidad: • Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales. • Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio. Competencia de los recursos humanos: • Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave. TI: • Cambios en el entorno de las TI. • Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera. Marco de información financiera aplicable: • Aplicación de nuevos pronunciamientos contables. Capital: • Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	Normativa: • Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o sobre sus resultados realizadas por organismos reguladores o gubernamentales. • Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medioambiente.
Incertidumbre	Preparación de información: • Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar. • Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post- venta, garantías financieras y reparación medioambiental.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que	Preparación de información: • Oportunidades para que la dirección y los empleados produzcan información financiera fraudulenta, incluida la omisión o la ocultación de información significativa en la información a revelar.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
afectan al riesgo inherente	Transacciones: • Transacciones significativas con partes vinculadas. • Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intragrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo. • Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.

Otros hechos o condiciones que pueden ser indicativas de la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros

- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Deficiencias de control, en particular en entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo y en el proceso de seguimiento y, especialmente, en las no tratadas por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

Anexo 3 Conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90–A181)

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos, en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, por los responsables del gobierno de la entidad y por otro personal en función de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad se puede aplicar, en base a las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de otro personal, y en el contexto de requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.

2. En el presente anexo se proporcionan explicaciones más detalladas sobre los componentes del sistema de control interno y sus limitaciones, tal y como se establecen en los apartados 12(m), 21- 26 y A90-A181, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

Ejemplo:

Los controles sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la información financiera cuando dichos controles son relevantes para la preparación por la entidad de información a revelar en los estados financieros sobre contingencias.

Componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros y proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno de la entidad.

5. Los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

- Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
- Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

(a) Modo en que se ejercen las responsabilidades de la dirección, tales como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la manifestación del compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas) y de la manera en que son reforzados en la práctica (por ejemplo, a través de actuaciones de la dirección para eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.

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

(c) Modo en que la entidad asigna autoridad y responsabilidad para la consecución de sus objetivos. Esto puede incluir consideraciones sobre:
- áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como las líneas de información adecuadas;
- políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas; y
- políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.

(d) Modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes en línea con sus objetivos. Esto incluye el modo en que la entidad se asegura de que las personas tienen el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen su trabajo, como:
- Las normas de selección de las personas más cualificadas –resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético.
- Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas incluidas prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
- las evaluaciones periódicas del desempeño que dirigen las promociones demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

(e) Modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno. Ello se puede cumplir, por ejemplo, a través de:
- mecanismos para comunicar y exigir a las personas responsables de la ejecución de controles sus responsabilidades y para implementar las medidas correctoras que se requieran;
- el establecimiento de mediciones de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluido el modo en que se evalúan las mediciones y se mantiene su relevancia;

- el modo en que las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control tienen un impacto en las responsabilidades de cada persona y en las mediciones de resultados; y
- el modo en que se penaliza a las personas en caso necesario.

Lo adecuado de las cuestiones arriba mencionadas será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, de la complejidad de su estructura y de la naturaleza de sus actividades.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad es un proceso iterativo para la identificación y el análisis de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y es el fundamento del modo en que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determinan que se gestionen los riesgos.

8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que existan y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera congruente con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir asumir un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- Cambios en el entorno operativo. Los cambios en el entorno normativo, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
- Nuevo personal. El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
- Sistema de información nuevo o actualizado. Los cambios rápidos y significativos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
- Crecimiento rápido. Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
- Nueva tecnología. La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- Nuevos modelos de negocio, productos o actividades. Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
- Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- Expansión de las operaciones en el extranjero. La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales, que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
- Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
- Utilización de TI. Los riesgos relacionados con:
  - el mantenimiento de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;

- los riesgos para la estrategia de negocio de la entidad que se originan si la estrategia de TI de la entidad no sustenta eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
- cambios o interrupciones en el entorno de TI de la entidad, cambios de personal de TI
- cuando la entidad no realiza las necesarias actualizaciones del entorno de TI o dichas actualizaciones no se realizan oportunamente.

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

10. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del sistema de control interno de la entidad y adoptar las medidas correctoras necesarias de modo oportuno. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones puntuales (realizadas periódicamente) o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. Es probable que varíen el alcance y la frecuencia del proceso de la entidad dependiendo de la valoración de los riesgos por la entidad.

11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades diseñadas para la evaluación o el seguimiento de la eficacia del sistema de control interno de la entidad[119]. El proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluidos los que efectúan el seguimiento de los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos. Por ejemplo, la entidad puede utilizar controles automatizados de seguimiento en relación con el acceso a determinada tecnología que genera informes de actividades inadecuadas para la dirección, que investiga manualmente las anomalías detectadas.

13. Para distinguir una actividad de seguimiento de un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando implica algún grado de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y si una revisión se clasifica como control relacionado con el sistema de información o como una actividad de seguimiento puede ser una cuestión de juicio. Por ejemplo, la finalidad de un control mensual de integridad sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de seguimiento sería preguntar por qué ocurren errores y asignar a la dirección la responsabilidad de arreglar el proceso para prevenir futuros errores. Dicho de manera sencilla, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad están funcionando como se espera.

14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos.

[119] La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporcionan orientaciones adicionales con respecto a la auditoría interna.

Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, la dirección puede considerar que constituyen actividades de seguimiento cualquier comunicación relativa al sistema de control interno de la entidad de los auditores externos.

El sistema de información y comunicación

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, y en registros contables y auxiliares, diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los procesos para capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas de transacciones), así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
- incorporar información procedente del procesamiento de las transacciones en el mayor (por ejemplo, transferir transacciones acumuladas desde un auxiliar);
- capturar y procesar información relevante para la preparación de estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y
- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

16. Los procesos de negocio de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:

- el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
- asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
- registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.

17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.

18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.

19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad relevante para la información financiera. Puede comprender cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

Actividades de control

20. Los controles en el componente de actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Dichos controles incluyen controles de procesamiento de la información y controles generales de TI, pudiendo ambos ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea la extensión de los controles automatizados, o de los controles en los que participa algún proceso automatizado, que utilice la dirección y en los que confíe en relación con su información financiera, más importante puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles de procesamiento de la información. Los controles en el componente de actividades de control pueden concernir a:

- Autorizaciones y aprobaciones Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o pertenece a la política de la entidad). Por lo general, una autorización consiste en una aprobación por un nivel superior de la dirección o en la verificación y la determinación de que la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y son conformes a las políticas. Un ejemplo de aprobación automatizada se da cuando el coste unitario en una factura se compara automáticamente con el correspondiente coste unitario del pedido con un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas que están dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas que están fuera del nivel de tolerancia se marcan para una investigación adicional.
- Conciliaciones — Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se llevan a cabo actuaciones para que sean acordes. Por lo general, las conciliaciones tratan la integridad o la exactitud del procesamiento de transacciones.
- Verificaciones– Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y probablemente impliquen una actuación de seguimiento cuando los dos elementos no son iguales o el elemento no es congruente con la política. Las verificaciones tratan, por lo general, la integridad, exactitud o validez del procesamiento de transacciones.
- Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos frente al acceso, adquisición, uso o venta no autorizados. Controles que engloban:
  - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los activos y a los registros.
  - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (es decir, acceso lógico).
  - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros depende de circunstancias tales como si existe una alta susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida.

- Segregación de funciones. La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

Por ejemplo, un gerente que autoriza ventas a crédito no es responsable de llevar los registros de cuentas a cobrar o de manejar cobros en efectivo. Si una sola persona puede realizar todas estas actividades podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría no ser detectada. Del mismo modo, los vendedores no deberían poder modificar archivos de precios de los productos o porcentajes de comisión.

En algunos casos la segregación no es práctica, eficaz en términos de coste o factible. Por ejemplo, las entidades de pequeña dimensión y menos complejas pueden no disponer de los recursos suficientes para lograr la segregación ideal, y el coste de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En estas situaciones, es posible que la dirección establezca controles alternativos. En el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede establecer una actividad de control de detección consistente en que personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor ha modificado los precios y, en su caso, en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

Limitaciones del control interno

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema de control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por parte de la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para detectar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Anexo 4 Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartados 14(a), 24(a) (ii), A25–A28, A118)

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

Objetivos y alcance de la función de auditoría interna

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.

2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, del sistema de control interno de la entidad y de sus procesos de gobierno. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, del sistema de control interno de la entidad, y para sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión[120]. Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.

4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.

[120] Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240[121], si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.

6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante los que se realizan las indagaciones son aquéllas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

Consideración de la función de auditoría interna para el conocimiento del entorno de control

7. Para el conocimiento del entorno de control, el auditor puede considerar el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias identificadas del control relevantes para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

Conocimiento de la función que cumple la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.

9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).

10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. En la NIA 200 se trata la importancia

[121] NIA 240, apartado 19

de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional[122], así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

[122] NIA 200, apartado 7

Anexo 5 Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI) (Ref: Apartados 25 (a), 26(b) – (c)), A94, A166–A172)

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para el conocimiento de la utilización de las TI en su sistema de control interno.

Conocimiento de la utilización de tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad. La utilización por la entidad de TI afecta al modo en que la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable se procesa, almacena y comunica y, en consecuencia, afecta al modo en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar un cierto nivel de TI.

Por lo general, las TI son beneficiosas para el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

- aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
- mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- facilitar un análisis adicional de la información;
- mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
- reducir el riesgo de que los controles se sorteen y
- mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de TI, bases de datos y sistemas operativos;

2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor y para los procedimientos posteriores de auditoría basados en dicha valoración. Los controles automatizados pueden resultar más fiables que los manuales debido a que no pueden ser fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están menos expuestos a simples errores y equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:

- Un número elevado de transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
- Controles en los que los modos específicos de realizar el control se pueden diseñar y automatizar adecuadamente.

Conocimiento de la utilización por la entidad de tecnologías de la información en el sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

3. El sistema de control interno de la entidad puede incluir la utilización de elementos manuales y automatizados que también afecten al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas. En especial, los procedimientos para iniciar, registrar y procesar las transacciones e informar sobre ellas se pueden aplicar mediante las aplicaciones de TI utilizadas por la

entidad y por el modo en que las ha configurado. Además, los registros documentados en papel pueden ser sustituidos o complementados por registros en formato digital.

4. En la obtención de conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información, el auditor obtiene información acerca de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI que se utilizan, así como acerca de la infraestructura de TI en las que se sustentan y de las TI. El siguiente cuadro incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar en la obtención de conocimiento del entorno de TI e incluye ejemplos de características habituales de entornos de TI basadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. No obstante, dichas características son indicativas y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones específicas de TI utilizadas por la entidad.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
Cuestiones relacionadas con el grado de automatización y la utilización de datos:			
• Extensión de los procedimientos automatizados para el procesamiento y su complejidad, incluido, si existe procesamiento altamente automatizado, sin soporte papel.	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
• Grado en que la entidad confía en informes generados por el sistema en el procesamiento de la información.	Lógica para la generación automatizada de informes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes relevantes sencilla	• Lógica para la generación automatizada de informes compleja; Software de redacción de informes
• Forma en que se introducen los datos (es decir, introducción manual, introducción por el cliente o por el proveedor, descarga de archivos)	Introducción manual de datos	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• Modo en que las TI facilitan las comunicaciones entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de TI, interna y externamente,	No existen comunicaciones automatizadas (solo introducciones manuales)	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
según corresponda, mediante comunicaciones automatizadas entre sistemas.			
• El volumen y la complejidad de datos en formato digital que son procesados por el sistema de información, incluido si los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados.	Volumen de datos reducido o datos sencillos que se pueden verificar manualmente; datos disponibles localmente	Volumen de datos reducido o datos sencillos	Gran volumen de datos o datos complejos; almacenes de datos;[123] utilización de proveedores de servicios de TI (por ejemplo, almacenamiento por terceros o alojamiento de datos)
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones y con la infraestructura de TI:			
• El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial poco o nada personalizada o una aplicación altamente personalizada o altamente integrada que pueden haber sido adquiridas y personalizadas o desarrolladas internamente).	Aplicación adquirida poco o nada personalizada	Aplicación adquirida o aplicaciones EPR sencillas heredadas o de gama baja poco o nada personalizadas	Aplicaciones desarrolladas a medida o EPR más complejas significativamente personalizadas
• La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI subyacente.	Soluciones pequeñas, para ordenador portátil o basadas en una arquitectura cliente servidor	Ordenador central maduro y estable, arquitectura cliente-servidor pequeña o sencilla, software en la nube	Ordenador central complejo, arquitectura cliente-servidor de gran dimensión o compleja, orientado a la web, infraestructura de servicios en la nube

[123] Un almacén de datos se describe, por lo general, como un depósito central de datos integrados procedentes de una o varias fuentes (tal como múltiples bases de datos) a partir de los que se pueden generar informes o que pueden ser utilizados por la entidad para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o de varias fuentes (como de un almacén de datos, de una base de datos o de una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato determinado.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
• Si se acude a un tercero para el alojamiento o si se subcontratan las TI	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Proveedor de servicios competente, maduro y probado para determinadas aplicaciones y proveedor nuevo o emergente para otras
• Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan a su información financiera	No se utilizan tecnologías emergentes	Se utilizan tecnologías emergentes de modo limitado en algunas aplicaciones	Utilización mixta de tecnologías emergentes entre plataformas
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
• El personal que participa en el mantenimiento del entorno de TI (número y grado de cualificación de los recursos de soporte a las TI que gestionan la seguridad y los cambios al entorno de las TI).	Poco personal con conocimientos limitados de TI para procesar las actualizaciones del proveedor y gestionar el acceso	Número limitado de personas con cualificaciones en TI/dedicado a las TI	Departamentos destinados a TI con personal cualificado, incluidas habilidades de programación
• La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso.	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Pocas personas con acceso administrativo gestionan los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
• La complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos informáticos, especialmente cuando existen transacciones por la web o transacciones en las	Acceso sencillo en las propias oficinas sin elementos orientados a la web externos	Algunas aplicaciones basadas en la web con una seguridad principalmente sencilla, basada en funciones	Numerosas plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
que intervienen comunicaciones (interfaces) automatizadas externas.			
• Si se han realizado cambios en los programas relativos al modo en que se procesa la información y la extensión de dichos cambios durante el periodo	Software comercial sin ningún código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número reducido de cambios o con cambios sencillos; desarrollo de sistemas tradicionales a lo largo de su vida útil	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
• La extensión del cambio en el entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de TI o en la infraestructura de TI subyacente).	Cambios limitados a actualizaciones de versiones de software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones de versiones de software comercial, actualizaciones de versiones de EPR o mejoras en sistemas heredados	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, importante personalización de EPR
• Si se ha realizado una importante conversión de datos durante el periodo y, en su caso, la naturaleza y significatividad de los cambios realizados, y el modo se ha efectuado la conversión.	Actualizaciones de software proporcionadas por el proveedor; La actualización no cuenta con posibilidades de conversión de datos	Actualizaciones menores para aplicaciones de software comercial con una conversión limitada de datos	Actualización importante de la versión, nuevo lanzamiento, cambio de plataforma

Tecnologías emergentes

5. Es posible que las entidades utilicen tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden ofrecer oportunidades específicas para incrementar las eficacias operativas o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. Mientras que las tecnologías emergentes pueden parecer más sofisticadas o complejas comparadas con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los

controles generales de TI identificados de conformidad con el apartado 26(b) – (c) permanecen invariables.

Graduación

6. Es posible que la obtención de conocimiento del entorno de TI de una entidad se pueda realizar con mayor facilidad para una entidad menos compleja que utiliza un software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas. Dichas entidades pueden no contar con recursos destinados a las TI pero sí puede haber una persona que tenga asignada la función de administradora para conceder acceso a los empleados o instalar actualizaciones de las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que puede considerar el auditor para el conocimiento de un paquete de software comercial de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:

- el grado en que el software está bien implantado y tiene la reputación de ser fiable;
- hasta qué punto puede la entidad modificar el código fuente del software para añadir módulos adicionales (es decir, software complementario) al software básico o efectuar cambios directos a los datos;
- la naturaleza y la extensión de las modificaciones que se han hecho en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten su configuración (por ejemplo, determinar o corregir parámetros). Esto normalmente no implica modificaciones del código fuente; no obstante, el auditor puede considerar el grado en que la entidad puede configurar el software al considerar la integridad y exactitud de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y
- el grado en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de TI) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad pueda necesitar controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.

7. Los entornos de TI complejos pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o integradas y puede, en consecuencia, ser necesario un mayor esfuerzo para su conocimiento. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas en otras aplicaciones de TI. Dicha integración puede involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las actividades empresariales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, determinadas aplicaciones de TI utilizadas en las actividades empresariales de la entidad pueden ser relevantes también para la preparación de los estados financieros. Los entornos de TI complejos pueden también requerir departamentos dedicados a TI que cuenten con procesos de TI estructurados sustentados por personal con habilidades en el desarrollo de software y en el mantenimiento del entorno de TI. En otros casos, la entidad puede emplear proveedores de servicios internos o externos para gestionar algunos aspectos de su entorno de TI o procesos de TI dentro del mismo (por ejemplo, alojamiento por terceros).

Identificación de las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

8. Mediante el conocimiento de la naturaleza y complejidad del entorno de TI de la entidad, incluida la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de la información, el auditor puede determinar las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar con exactitud la información financiera y para mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede influir en la decisión del auditor de comprobar los controles automatizados en dichas aplicaciones de TI, suponiendo que esos controles automatizados responden a riesgos identificados de incorrección

material. Por el contrario, si la entidad no está confiando en una aplicación de TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación sean adecuados o suficientemente precisos a efectos de comprobaciones de eficacia operativa. Los controles automatizados que se puedan identificar de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, controles de cálculos o datos de entrada automatizados, de procesamiento y de datos de salida, como el cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor haya identificado controles automatizados y determine mediante la obtención de conocimiento del entorno de TI que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de TI como sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

9. En la consideración de si las aplicaciones de TI para las que el auditor haya identificado controles automatizados están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué grado, la entidad podría tener acceso al código fuente que permite a la dirección realizar cambios en los programas a esos controles o en las aplicaciones de TI. El grado en que la entidad realiza cambios en los programas o en la configuración y el grado en que los procesos de TI para esos cambios están formalizados también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de accesos o de cambios en los datos inadecuados.

10. Los informes generados por el sistema que el auditor puede tener previsto utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de la antigüedad de las cuentas de clientes o un informe de valoración de las existencias. Para dichos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre su integridad y exactitud aplicando procedimientos sustantivos a los datos de entrada y de salida del informe. En otros casos, es posible que el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación de TI que lo genera esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI. Además de comprobar la integridad y exactitud del informe, el auditor puede tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inadecuados, o no autorizados, en los programas o cambios de datos en el informe.

11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir una funcionalidad para la redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones separadas de redacción de informes (es decir, redactores de informes). En esos casos, puede ser necesario que el auditor determine las fuentes de informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de los datos utilizados por el informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por personal de TI con permisos de administrador de base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede a su vez ser considerado aplicación de TI sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

13. Es posible que el auditor haya identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido a la utilización por la entidad de un procesamiento de las transacciones muy automatizado y sin papel, lo que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, los controles identificados por el auditor probablemente incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede estar confiando en controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones que se procesan y de otra información que se utiliza en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI que intervienen en el procesamiento y en el almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos por la utilización de TI.

Cálculos realizados por el usuario final

14. A pesar de que la evidencia de auditoría también puede adoptar la forma de datos generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta de usuario final (por ejemplo, hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no se identifican habitualmente como aplicaciones de TI en el contexto del apartado 26(b). El diseño y la implementación de controles sobre el acceso y los cambios a las herramientas de cálculo realizados por el usuario final puede ser difícil y dichos controles pocas veces son equivalentes a los controles generales de TI o tan eficaces como estos. En cambio, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, teniendo en cuenta el propósito y la complejidad de los cálculos realizados por el usuario final, tales como:

- controles de procesamiento de la información relativos al inicio y procesamiento de los datos fuente, incluidos los controles automatizados o los controles de comunicaciones automatizadas entre aplicaciones hasta el punto del que se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
- controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que "comprueban" la extracción de datos, tal como la conciliación del informe con los datos de los que se obtuvo, comparando datos individuales del informe con los de la fuente y viceversa, y controles para comprobar las fórmulas o macros; o
- utilización de herramientas informáticas de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o las macros, tales como herramientas de integridad de hojas de cálculo.

Graduación

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y del volumen de las correspondientes transacciones y demás información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que sustenta un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar significativos, menos probable será que la entidad mantenga la integridad de esa información sólo a través de controles de procesamiento de la información (por ejemplo, controles de entradas y salidas o controles de revisión). También se vuelve menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de esa información sólo a través de procedimientos sustantivos cuando se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando es menor el volumen y la complejidad de las transacciones, es posible que la dirección disponga de un control de procesamiento de la información suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, se pueden conciliar órdenes de venta individuales procesadas y facturadas con la copia impresa introducida originariamente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa integridad están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	**Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI**
• Aplicaciones independientes. • El volumen de datos (transacciones) no es significativo. • La funcionalidad de la aplicación no es compleja. • Cada transacción está soportada por documentación impresa original.	• Las aplicaciones están intercomunicadas. • El volumen de datos (transacciones) es significativo. • La funcionalidad de la aplicación es compleja porque: – la aplicación inicia automáticamente las transacciones y – hay una gran variedad de cálculos complejos que subyacen a las entradas automatizadas.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	**Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI**
Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • El volumen de datos no es significativo y, en consecuencia, la dirección no confía en controles generales de TI para procesar o mantener los datos. • La dirección no confía en controles automatizados o en otra funcionalidad automatizada. El auditor no ha identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a). • Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en esos informes. Por el contrario, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos incluidos en los informes. • El auditor comprobará directamente la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría.	La aplicación de TI está sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • La dirección confía en un sistema de aplicaciones para el procesamiento o el mantenimiento de los datos porque el volumen de datos es significativo. • La dirección confía en el sistema de aplicaciones para ejecutar ciertos controles automatizados que el auditor también ha identificado.

Otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es habitual que otros aspectos del entorno de TI estén sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. La infraestructura de TI comprende las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en numerosas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente mediante sistemas de TI de gestión de bases de datos o mediante otro personal con permisos de administradores de bases de datos. El sistema operativo es responsable de la gestión de las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tales, se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos a través del sistema operativo. Se utiliza una red en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de una conexión de comunicaciones común. La red también establece habitualmente una capa de seguridad lógica (facilitada por el sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.

17. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, la base o bases de datos en las que se almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada, habitualmente, se identifica también como tal. Del mismo modo, debido a que la capacidad de funcionar de una aplicación de TI a menudo depende del sistema operativo y a que se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos desde el sistema operativo, el sistema operativo está habitualmente sujeto a riesgos derivados de la utilización de TI. Se puede identificar la red cuando es un punto central de acceso a las TI identificadas y a las correspondientes bases de datos, cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o con terceros a través de internet o cuando el auditor identifica aplicaciones orientadas a la web de TI.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI

18. Algunos ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI incluyen riesgos relacionados con una confianza indebida en aplicaciones de TI que están procesando datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos, tales como

- Accesos no autorizados a los datos que pueden producir la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
- Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- No realizar cambios necesarios a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

19. La consideración por el auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado de personal interno o de terceros (que, a menudo, se denomina riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar directamente a la información financiera ya que el entorno de IT de la entidad puede comprender también aplicaciones de IT y datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante recordar que los ciber - incidentes ocurren habitualmente en primer lugar a través de las capas del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, de la base de datos y de los sistemas operativos que afectan a la preparación de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información acerca de un fallo de seguridad, el auditor, por lo general, considera hasta qué punto ese fallo tenía el potencial de afectar a la información financiera. Si puede haber sido afectada la información financiera, el auditor puede decidir obtener conocimiento y comprobar los correspondientes controles para determinar el posible impacto o el alcance de incorrecciones potenciales materiales en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha revelado información suficiente en relación con dicho fallo de seguridad.

20. Además, es posible que las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad contengan normas de protección de datos. La consideración del cumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con la NIA 250 (Revisada)[124], puede incluir la obtención de conocimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles de TI que la entidad ha implementado para tratar las disposiciones legales o reglamentarias.

21. Los controles generales de TI se implementan para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido acerca de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI para determinar qué controles generales de TI identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en su entorno de TI o entre ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar riesgos comunes derivados de la utilización de TI y controles generales de TI.

22. Por lo general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con aplicaciones de TI y bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto

[124] NIA 250 (Revisada)

es así porque estos aspectos son los más estrechamente relacionados con el procesamiento y almacenamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En la identificación de controles generales de TI, el auditor puede tener en cuenta controles sobre actuaciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.

23. En el Anexo 6 se proporciona una explicación adicional de la naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para distintos aspectos del entorno de TI. Se proporcionan además, ejemplos de controles generales de TI para distintos procesos de TI.

Anexo 6 Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI (Ref: Apartados 25(c) (ii), A173–A174)

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el conocimiento de los controles generales de TI

1. La naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para cada uno de los aspectos del entorno de TI:

(a) Aplicaciones

Los controles generales de TI en la capa de aplicación de TI estarán correlacionados con la naturaleza y extensión de las funcionalidades de la aplicación y con las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, serán relevantes más controles en el caso de aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que en una aplicación de TI heredada que apoya un número reducido de saldos contables con métodos de acceso únicamente a través de transacciones.

(b) Base de datos

Los controles generales de TI en la capa de base de datos normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la ejecución de una secuencia de comandos (script) o de un programa.

(c) Sistema operativo

Los controles generales de TI en la capa de sistema operativo normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con el acceso como administrador, lo que puede facilitar la elusión de otros controles. Esto incluye actuaciones como comprometer las credenciales de otro usuario, añadir usuarios nuevos no autorizados, descargar software malicioso (malware) o ejecutar secuencias de comandos (scripts) u otros programas no autorizados.

(d) Red

Los controles generales de TI en la capa de red normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de red también pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones empresariales significativas con socios o subcontrata a terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos o la necesidad de accesos remotos.

2. Algunos ejemplos de posibles controles generales de TI, clasificados por proceso de TI incluyen:

(a) Proceso para gestionar el acceso:

- ***Autenticación***

Controles que aseguran que un usuario que accede a la aplicación de TI o a otro aspecto del entorno de TI está utilizando sus propias credenciales de acceso (es decir, no está utilizando las credenciales de otro usuario).

- ***Autorización***

Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.

- ***Asignación de permisos***

Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los permisos de usuarios existentes.

- ***Eliminación de permisos***

Controles para eliminar el acceso de un usuario al finalizar su contrato o ser transferido.

- ***Acceso privilegiado***

Controles sobre el acceso como administrador o como superusuario

- ***Revisiones de acceso de usuarios***

Controles para volver a certificar o evaluar el acceso de los usuarios en el caso de autorizaciones continuas.

- ***Controles de configuración de seguridad***

Por lo general, cada tecnología tiene parámetros clave de configuración que ayudan a restringir el acceso al entorno.

- ***Acceso físico***

Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware ya que el mismo se puede utilizar para eludir otros controles.

(b) Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno de TI.

- ***Cambio del proceso de gestión***

Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (es decir, de usuario final).

- ***Segregación de funciones sobre la migración de los cambios***

Controles que segregan el acceso para ejecutar y migrar los cambios a un entorno de producción.

- ***Desarrollo de sistemas o adquisición o implementación***

Controles sobre el desarrollo inicial de aplicaciones de TI o su implementación (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).

- ***Conversión de datos***

Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o actualizaciones al entorno de TI.

(c) Proceso para la gestión de las operaciones de TI.

- ***Programación de tareas***

Controles sobre el acceso a la programación y al inicio de tareas o de programas que pueden influir en la información financiera.

- ***Seguimiento de tareas***

Controles para el seguimiento de tareas o de programas de información financiera para que se ejecuten con éxito.

- ***Copias de seguridad y recuperación***

Controles para asegurar que las copias de seguridad de los datos de información financiera se ejecutan de acuerdo con lo previsto y que dichos datos están disponibles y que se puede acceder a ellos para una recuperación oportuna en el caso de un fallo o de un ataque.

- ***Detección de intrusiones***

Controles para el seguimiento de las vulnerabilidades o de las intrusiones en el entorno de TI.

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de controles generales de TI para responder a riesgos derivados de la utilización de TI, incluidas varias aplicaciones de TI en base a su naturaleza.

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión de acceso	Permisos de acceso de usuarios: Los usuarios tienen permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, lo que puede dar lugar a una incorrecta segregación de funciones.	La dirección aprueba la naturaleza y la extensión de los permisos de acceso de usuarios para nuevos usuarios o modificaciones de los permisos existentes, incluidos perfiles/funciones estándar por aplicaciones, transacciones críticas de información financiera y segregación de funciones.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		El acceso para usuarios que dejan la entidad o son transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		Se realizan revisiones periódicas de acceso de usuarios	Sí – en vez de controles de asignación/ eliminación mencionados anteriormente	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de la segregación de funciones y los accesos en conflicto se eliminan o se asocian con controles mitigantes, los cuales se documentan y comprueban	N/A – el sistema no dispone de segregación de funciones	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		El acceso privilegiado (por ejemplo,	Sí – probablemente	Sí – a nivel de la aplicación de TI y de determinados	Sí – a todos los niveles del entorno de TI

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		administradores de configuración, de datos y de seguridad) se autoriza y se restringe adecuadamente	sólo a nivel de aplicación	niveles del entorno de TI para esa plataforma	para esa plataforma
Gestión de acceso	Acceso directo a los datos: Se realizan directamente cambios inapropiados a los datos financieros por medios distintos a los de las transacciones de la aplicación.	El acceso a los archivos de datos o a los objetos/tablas/datos de las bases de datos se restringe al personal autorizado, en base a las responsabilidades de su puesto y a la función asignada, y dicho acceso es aprobado por la dirección	N/A	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión de acceso	Parámetros del sistema: Los sistemas no están adecuadamente configurados o no son adecuadamente actualizados para restringir el acceso al sistema a los usuarios debidamente autorizados y apropiados.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o del sector (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	Sí – autenticación sólo con contraseña	Sí – autenticación por combinación de contraseña y varios factores	Sí
		Los atributos clave de la configuración de seguridad están adecuadamente implementados	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión del cambio	Cambios en las aplicaciones Se realizan cambios inapropiados en los sistemas o programas de las aplicaciones que contienen controles automatizados relevantes (es decir, parámetros configurables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	Los cambios en las aplicaciones se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – verificaría que no hay instalado ningún código fuente	Sí – para software no comercial	Sí
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo	N/A	Sí, para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las bases de datos: Se realizan cambios inapropiados en la estructura de las bases de datos y en las relaciones entre los datos.	Los cambios en las bases de datos se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en las bases de datos en la entidad	Sí – para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en el software de sistemas: Se realizan cambios inapropiados en el software de	Los cambios en el software de sistemas se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al	N/A – no se realizan cambios en el software de sistemas en la entidad	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	sistemas (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión del cambio, software de control de accesos).	entorno de producción			
Gestión del cambio	Conversión de datos: Los datos convertidos desde sistemas antiguos o versiones previas introducen errores en los datos si la conversión transfiere datos incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades de cuadre y conciliación) de la aplicación o de la estructura de datos antiguas a la nueva aplicación o estructura de datos y lleva a cabo un seguimiento para asegurarse de que la conversión se ejecuta de conformidad con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.	N/A – se trata mediante controles manuales	Sí	Sí
Operaciones de TI	Red: La red no impide adecuadamente a los usuarios no autorizados acceder indebidamente a los sistemas de información.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicas u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o las políticas y estándares profesionales (por ejemplo, longitud y	N/A – no existe un método de autenticación separado en la red	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)			
		La red está estructurada para separar las aplicaciones orientadas a la web de la red interna, donde se accede a las aplicaciones ICFR (Control interno sobre la información financiera) relevantes.	N/A – no se emplea separación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente el equipo de gestión de la red ejecuta inspecciones de la vulnerabilidad del perímetro de la red e investiga asimismo posibles vulnerabilidades	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente se generan alertas para proporcionar notificaciones de amenazas identificadas por los sistemas detección de intrusiones Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Se implementan controles para restringir el acceso a la Red Privada Virtual (RPV) a usuarios autorizados y apropiados	N/A – no hay RPV	Sí – con juicio	Sí – con juicio
Operaciones de TI	Copias de seguridad de datos y recuperación: No se puede recuperar o	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera periódica de acuerdo con un calendario fijado	N/A – se confía en copias de seguridad manuales por el equipo financiero	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	acceder de modo oportuno a los datos financieros cuando se produce una pérdida de datos.				
Operaciones de TI	Programación de tareas: Los sistemas de producción, o las tareas tienen como resultado datos inexactos, incompletos o un procesamiento no autorizado de los datos.	Sólo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar las tareas por lotes (incluidas las tareas de comunicación) en el software de programación de tareas	N/A – no se realizan tareas por lotes	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
	Se realiza un seguimiento de los sistemas, programas o tareas críticos y se corrigen los errores de procesamiento para asegurar el éxito.		N/A – no se realiza seguimiento de tareas	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras normas internacionales

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 315 (Revisada 2019). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 315 (Revisada 2019) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales. Estas modificaciones por razón de concordancia han sido aprobadas por el CSIP que concluyó que se había seguido el proceso debido en el desarrollo de las modificaciones por razón de concordancia y que se había prestado la debida atención al interés público.

NIA 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.
- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

…

Fecha de entrada en vigor

…

Objetivos globales del auditor

…

Definiciones

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

…

(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 auditoría de estados financieros

…

Escepticismo profesional

…

Juicio profesional

…

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref: Apartados A30– A54)

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

…

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A60–A68)

…

Objetivos establecidos en cada NIA

…

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

…

Objetivo no alcanzado

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

…

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4)

…

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

…

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

…

Definiciones

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

…

Riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 13)

A15a. 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 auditoría de estados financieros (Ref: Apartado 14)

…

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

…

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

…

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

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual[125]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección 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.

[125] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~, apartado 16~~9~~

…

Riesgo de auditoría

…

Riesgos de incorrección material

…

A40. 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.

A40a. 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.

A41. 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[126].

A42.[127]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 ~~540~~ 315 (Revisada 2019)[128] requiere ~~una valoración por separado de~~ que el riesgo inherente sea valorado por separado del ~~y~~ 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

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

[127] Debe tenerse en cuenta que el apartado A42 de la NIA 200 está referenciado al apartado actualizado presentado por separado como modificación de concordancia en relación con la NIA 540 (Revisada) y sus modificaciones de concordancia.

[128] NIA ~~540~~ 315 (Revisada 2019), ~~Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, apartado 15~~ Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

en las afirmaciones, ~~incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables~~ de conformidad con la NIA 330[~~129~~]. ~~Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos distintos de las estimaciones contables, 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.~~

A43a. 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[130].

Riesgo de detección

…

Limitaciones inherentes a la auditoría

…

La naturaleza de la información financiera

…

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

…

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

…

A52. 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[131]; 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[132].

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la 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)

[129] ~~NIA 330, apartado 7(b)~~
[130] NIA 330, apartado 6
[131] NIA 315 (Revisada2019), apartados 175–2210
[132] NIA 330; NIA500; NIA 520, Procedimientos analíticos; NIA 530, Muestreo de auditoría

A60. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A61. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En concreto, pueden:

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

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

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

A65a 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 A66.

A65b. 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.

A66. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una "entidad de pequeña dimensión" se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y
(b) una o más de las siguientes características:
  (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
  (ii) contabilidad sencilla;
  (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
  (iv) Sistemas más sencillos de ~~Pocos~~ control~~es 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.

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

A67. [Movido – ahora A65b]

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A67a. 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)

…

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

…

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

…

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref: Apartado 22)

…

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

…

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)...

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Condiciones previas a la auditoría

…

Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección

…

Control interno

…

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[133]. 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.

[133] NIA 315 (Revisada 2019), paragraph A91~~59~~ and Appendix 31

NIA 230, Documentación de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

…

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)

…

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[134], 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.

…

[134] 88 NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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 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.

…

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

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

…

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: …

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con el sistema de control interno de la entidad ~~los controles internos relevantes para la auditoría~~.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.
- …

Anexo 2 (Ref: Apartados 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

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

…

Estimaciones contables

• En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540[1], tales como, por ejemplo:

- El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos ~~y~~ o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.

…

NIA 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 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 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), 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.

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

Introducción

Alcance de esta NIA

…

Características del fraude

…

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

…

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.

…

Fecha de entrada en vigor

…

Objetivos

…

Definiciones

…

Requerimientos Escepticismo profesional

12. De conformidad con la NIA 200[135], 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)

[135] NIA 200, apartado 15

13. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartado A9)

14. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

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[136]. 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)~~[137]~~, 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

…

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[138], 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 de relaciones inusuales o inesperadas

…

Otra información

23. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A22)

---

[136] NIA 315 (Revisada 2019), paragraph 17–18 ~~10~~
~~[137] NIA 315 (Revisada), apartados 5 -24~~
[138] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 13

Evaluación de factores de riesgo de fraude

24. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A23–A27)

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[139].

26. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A28–A30)

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[140]. (Ref: Apartados A31–A32)

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

…

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

…

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

…

32. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:

(a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:

[139] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28~~2~~
[140] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (i) y 26(d)

(i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;

(ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y

(iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: Apartados A41–A44)

…

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado A49)

…

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

…

Manifestaciones escritas

…

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

…

Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión

…

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)[141], el auditor incluirá en la documentación de auditoría[142] ~~requerida por la NIA 315 (Revisada)~~ evidencia de:

(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~~

(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)

…

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

[141] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38 ~~32~~

[142] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8-11 y apartado A6

auditoría y ~~los~~ controles 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)

…

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 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 las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna[143]. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función, como, por ejemplo:

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

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 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, 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[144].

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles ~~internos~~ que responden a los ~~al~~ riesgo~~s~~ de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la

[143] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a) (ii)23 y NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos
[144] 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.

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 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[145]. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer ~~su~~ la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento requerido del entorno de control de la entidad[146]. 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)

[145] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)
[146] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

…

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

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 globales (Ref: Apartado 28)

…

Asignación y supervisión del personal (Ref: Apartado 29(a))

…

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 29(c))

…

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref: Apartado 30)

…

Procedimientos de auditoría 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))

…

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[147], 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

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

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 ayudarle en la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.

- *Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes.* Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya *realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.*

- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener.* En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de ~~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.

- *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos. Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas*. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.

- *La naturaleza y complejidad de las cuenta*s. Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.

- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios.* Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos ~~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))

…

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref: Apartado 32(c))

…

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 34-37)

…

Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref: Apartado 34)

…

Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref: Apartados 35-37)

…

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo (Ref: Apartado 38)

…

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 39)

…

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

Comunicación a la dirección (Ref: Apartado 40)

…

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 41)

…

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref: Apartado 42)

…

Comunicaciones a autoridades reguladoras y de supervisión (Ref: Apartado 43)

…

Anexo 1 Ejemplos de factores de riesgo de fraude

(Ref: Apartado A25)

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

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

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y presiones

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

…

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

…

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

…

Oportunidades

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

…

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

…

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

…

~~Los componentes del control interno son deficientes~~ Las deficiencias en el control interno como 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 tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

…

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

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

Incentivos y presiones

…

Oportunidades

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

…

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

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.

- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

Actitudes y racionalización

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control interno de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas correctoras adecuadas de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

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

(Ref: Apartado A40)

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

Consideración relativa a las afirmaciones

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

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

…

- 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.

…

Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

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

…

Anexo 3 Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

(Ref: Apartado A49)

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

…

NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación (Ref: Apartado 12)

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. 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)[148] 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.

…

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

NIA 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) 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 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 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) (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 e 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 ~~auditorí~~a 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 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 auditor~~ía de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[149], el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de actividades de control[150] ~~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.[151]. (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:

…

~~[149] NIA 315 (Revisada), apartado 12~~
[150] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)
[151] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

(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:

…

(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 una organización de servicios, incluido el control interno

…

Procedimientos 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 600, ya que se refiere al conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional) y la participación en el trabajo de otro auditor de cara a la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dicho trabajo, 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

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 ~~relevante~~s, 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 ~~relevante~~s, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

…

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 <u>y el proceso de la entidad usuario para el seguimiento del sistema de control interno</u> ~~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 <u>el proceso de seguimiento del sistema de control interno</u> ~~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;

…

NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados

Introducción

(a) 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)[152].

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

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

(a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
   (i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar) y
   (ii) procedimientos analíticos sustantivos.

(b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Requerimientos

Respuestas globales

5. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref: Apartados A1–A3)

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

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

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

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

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

(i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta 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)

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)

9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: Apartado A25)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

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

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

(i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;

(ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y

(iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26–A29a)

(iv) 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)

Momento de realización de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: Apartado A32)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:

(a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y

(b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: Apartados A33–A34)

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;

(b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;

(c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);

(d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;

(e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y

(f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A35)

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

(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A36)

(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A37–A39)

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)

(a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;

(b) son necesarias pruebas de controles adicionales o

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

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: Apartados A42–A47)

19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: Apartados A48–A51)

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

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

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

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

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref: Apartado A53)

Momento de realización de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

(a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o

(b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: Apartados A54–A57)

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: Apartado A58)

Adecuación de la presentación de los estados financieros

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

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

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref: Apartados A60–A61)

26. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref: Apartado A62)

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 en la documentación de auditoría[153]:

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

(b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y

(c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A63)

29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref: Apartado 5)

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

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- 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.

[153] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8-11 y A6

- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría requeridos por la NIA 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:
  - En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320.
  - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter convincente de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento por la entidad.
  - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de incorrección material se valora como más alto.
- ~~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.~~

A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

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

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

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

(a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;

(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la ~~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 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.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.

A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

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

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

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

Naturaleza

A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realice valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo inherente valorando la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones relevantes[154]. 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

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

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

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

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

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

- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos;
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros y
- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

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

- El entorno de control.

- La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

Extensión

A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.

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

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

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 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: Apartado 7(b))

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

Pruebas de controles

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

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

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones[155]. 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.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref: Apartado 9)

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

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

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de ~~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

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.

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

- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La NIA 530[156] contiene orientaciones adicionales sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique ~~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.~~

~~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)[157], 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.

[156] NIA 530, Evidencia de auditoría
[157] NIA 315 (2019 Revisada), apartado 26(c) (i)

- 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 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:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- La duración del periodo restante.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

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))

A37. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

(a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y

(b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo,

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

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.
- ~~el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.~~Una deficiencia en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles ~~relevantes~~.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A39. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados, 16-17)

A40. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A41. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartado 6, 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)[158].
- 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 ala los controles interno, incluida su posible elusión por la dirección.

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

A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A44. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La NIA 520[159] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

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.

A10. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta 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.

[158] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36
[159] NIA 520, Procedimientos analíticos

A47. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500[160].

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref: Apartado 19)

A48. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen "acuerdos paralelos" que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

A49. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A50. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A51. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

[160] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado 10

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
  - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
  - considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
  - tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
  - contabilice las transacciones en otra moneda; u
  - opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

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

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

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

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 ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

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

A54. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin

embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulización en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

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

A55. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

(a) identificar cantidades que parezcan inusuales;

(b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y

(c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

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~~.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

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 son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información ~~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:

(a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);

(b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y

(c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref: Apartado 23)

A58. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref: Apartado 24)

A59. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

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

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:

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material ~~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[161].

[161] NIA 315 (Revisada 2019), apartados53~~31~~

A61. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada.

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.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, ~~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.

NIA 500, Evidencia de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual ~~determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual)~~ o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. 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, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

…

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

…

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 control. 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.

…

NIA 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))

…

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.

…

NIA 530, Documentación de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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 Ejemplo de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles.

(Ref: Apartado A11)

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 <u>los planes para comprobar la eficacia operativa de</u> los controles ~~relevantes~~.

…

NIA 550, Partes vinculadas

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

…

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

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~~.

…

Identidad 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.

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

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.

…

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[162] ~~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.

…

[162] NIA 330, apartado 8(b)

NIA 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)[163], la NIA 330[164], la NIA 450[165], la NIA 500[166] y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartado A1-A6, Anexo 1)

3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

[163] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~
[164] 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados
[165] NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
[166] NIA 500, Evidencia de auditoría

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[167].~~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[168], 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.
- 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 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, no puede reducir 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~~[169]~~. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.

8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11)

…

…

Objetivo

…

[167] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

[168] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartado A40.

~~[169] NIA 530, Muestreo de auditoría, Anexo 3~~

Definiciones

…

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)[170] 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 oy condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)

(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que ~~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)

(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)

(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a) – (c). (Ref: Apartado A27)

Obtención de conocimiento del sistema de ~~El~~ control interno de la entidad

(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)

(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)

(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)

(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:

[170] 124 NIA 315 (Revisada 2019), apartados ~~3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20-21~~ 19–27

(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; (Ref: Apartados A40–A43); y

(iii) selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)

b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)

c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)

(i) Controles identificados en el componente de actividades de control[171] ~~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)

(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)

…

Identificación y valoración del riesgo 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)[172], 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 inherente: (Ref: Apartados A64–A71)

[171] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (i)-(iv)
[172] NIA 315 (Revisada 2019), apartados ~~25 y 26~~ 31 y 34

(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)

(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)

(c) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o

(d) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[173]. 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[174], evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y determinará si han sido implementados[175]. (Ref: Apartado A80)

…

19. Como requiere la NIA 330[176], 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:

(b) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o

(c) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.[177] (Ref: Apartados A85–A89)

…

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

---

[173] NIA 315 (Revisada 2019), apartados32 ~~27~~
[174] NIA 315 (Revisada 2019), apartado26(a) (i) ~~29~~
[175] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)
[176] NIA 330, apartado 8
[177] NIA 330, apartado 9

…

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[178]: (Ref: Apartados A149–A152)

a. elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
b. la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[179], teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;
c. la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
d. en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y

e. juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

…

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que

[178] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8–11, A6, A7 y A10
[179] NIA 330, apartado 28(b)

pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos o condiciones que pueden afecta~~r~~n la susceptibilidad ~~de una afirmación~~ 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[180]. 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.

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

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[181], 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 ~~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 probar~~ establecer el plan para comprobarlos.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

….

Concepto de "razonable" (Ref: Apartados 9, 35)

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

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: 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

[181] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

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 yo 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).

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos y o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado ~~los~~ 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[182].

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
  - especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
  - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

…

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

…

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)[183], 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~~

[182] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)
[183] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a)~~14~~

- el ~~puntos fuertes de los elementos del~~ entorno de control proporciona ~~n 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 ~~y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de~~ deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.
-

…

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

…

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.

- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h) (i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 25(a) ~~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:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos 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[184].

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a)

…

Métodos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (i)

… Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) ~~relevantes para la auditoría~~. Los factores que puede

[184] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b)43

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 manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo y
  - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo.
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (ii))

…

Datos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas ~~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.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartados 13(h) (ii) (b)–13(h) (ii) (c))

…

~~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 manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de los controles ~~las actividades de control.~~. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados ~~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;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;

- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos; cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno ~~seguimiento de controles~~ y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)[185].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación ~~de actividades~~ de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

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

…

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de

[185] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3 ~~apartado A77~~

los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración de ~~l~~ 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[186]. 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 ~~y~~ o puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

…

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, ~~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 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[187], incluidos los riesgos significativos, ~~para las estimaciones contables~~ de conformidad con la NIA 330[188].

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)[189], 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

[186] NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14
[187] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.
~~[188] NIA 330, apartado 7(b)~~
[189] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a)

- determinar los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.

(b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.

(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente ~~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, 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[190], 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

[190] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37 31

gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente 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.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
  - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
  - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias
- que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
  - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
  - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)[191] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.

[191] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrecciones debidas a sesgo de la dirección o ~~a 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 producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

…

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.

…

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

…

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

…

NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

Requerimientos

Conocimiento del grupo de sus componentes y de sus entornos

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno[7]. El equipo del encargo del grupo deberá:

(a) …

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Definiciones

…

Componente significativo (Ref: Apartado 9(m))

…

A6. El equipo del encargo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente~~.(es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial)~~.[192] Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

…

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento (Ref: Apartado 17)

A23. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera de la entidad[193]. El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

Anexo 2 Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

---

~~[192] NIA 315 (Revisada), apartados 27 -29~~

[193] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 62 ~~25~~–A64 ~~49~~ y Anexo 1

…

Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:

- Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
- …
- ~~Actividades de control~~ Controles dentro del sistema de TI común a todos o algunos componentes.
- Controles en el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno ~~Seguimiento de los controles~~, incluidas las actividades de la función de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
- …

Anexo 5 Cuestiones requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- …

…

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del encargo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre los controles ~~las actividades de control~~ de un sistema de tratamiento de la información que sea común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.
- …

NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos

Introducción

…

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

…

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.

…

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.

…

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.

…

A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019)[194], 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

[194] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 124(l) (e)

auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

…

NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

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 al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:

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

• …

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

…

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

…

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~~[195]. 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.

…

[195] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

…

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 ~~incluido el control interno de la entidad~~ obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[196]. 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;~~

…

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.

• …

…

[196] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~, apartados19 ~~11~~–27 ~~12~~

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

(En Colombia, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2-3
Conceptos clave en esta NIA	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	**11**
Definiciones	**12**
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13-15
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	107
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	11-30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	32
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33-36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A17-A7
Conceptos clave en esta NIA	A8-A13
Definiciones	A14-A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A19-A63
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A64-A80
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A81-A132
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	A133-A136
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	A136-A144
Manifestaciones escritas	A145
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes	A146-A148

Documentación (Ref: Apartado 39)	A149-A152
Anexo 1: Factores de riesgo inherente	
Anexo 2: Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

La NIA 540 (Revisada) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) que ha concluido que se siguió el debido proceso en el desarrollo de la norma y que se prestó la debida atención al interés público.

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)[197], la NIA 330[198], la NIA 450[199], la NIA 500[200] y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartado A1-A6, Anexo 1)

[197] NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
[198] NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados
[199] NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría
[200] NIA 500, Evidencia de auditoría

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, momento de realización y extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos 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 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 exige una valoración separada del riesgo inherente a efectos de valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. 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[201], 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: Apartado A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada) 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, respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
- Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.

6. Esta NIA 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 de auditoría posteriores contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones no puede verse reducida por un funcionamiento eficaz de los controles con respecto a una afirmación concreta[202]. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos 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.

[201] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartado A40
[202] NIA 530, Muestreo de auditoría, Anexo 3

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. (Ref: Apartado A11)

9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables[203] de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartado A12–A13, A139–A144)

- la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
- la selección de la estimación puntual de la dirección y
- la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. [Modificada]. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

(a) Estimación contable: un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)

[203] Véase también la NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, apartado 13(c).

(b) Estimación puntual o rango del auditor: una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)

(c) Incertidumbre en la estimación: susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)

(d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)

(e) Estimación puntual de la dirección: la cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

(f) Desenlace de una estimación contable: importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)[204] 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 proporcionar una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartado A19–A22)

La entidad y su entorno

(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos 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 requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a factores de riesgo inherente o se ven afectados por estos. (Ref: Apartados A24–A25)

(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)

(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a) – (c). (Ref: Apartado A27)

El control interno de la entidad

[204] NIA 315 (Revisada), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20-21

(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)

(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)

(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)

(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:

(i) 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)

b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)

c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)

(i) 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: Apartado A50–A54)

(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)

15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de 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, como requiere la NIA 315 (Revisada)[205], 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: (Ref: Apartados A64–A71)

(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)

(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)

  (i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o

  (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[206]. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo[207]. (Ref: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como requiere la NIA 330[208], los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[209], teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

(a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);

(b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o

(c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría[210]. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)

19. Como requiere la NIA 330[211], 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:

[205] NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26
[206] NIA 315 (Revisada), apartado 27
[207] NIA 315 (Revisada), apartado 29
[208] NIA 330, apartados 6–15 y 18
[209] NIA 330, apartados 6–7 y 21
[210] NIA 330, apartado 7(b)
[211] NIA 330, apartado 8

(a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o

(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control[212]. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle[213]. (Ref: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)

(a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y

(b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)

[212] NIA 330, apartado 9
[213] NIA 330, apartados 15 y 21

(b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

(c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;

(d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)

   (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y

   (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y

(e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)

(b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

(c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)

(d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos

25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)

(b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

(c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)

(d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:

(a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)

(b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)

27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartado A115–A117)

(a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;

(b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y

(c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265[214].

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23–25. (Ref: Apartados A118–A123)

29. Si el auditor desarrolla un rango:

(a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)

(b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

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

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden facilitar al auditor 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, momento de realización y extensión de los procedimientos 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)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables[215], el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)

(a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;

(b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y

(c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

[215] NIA 330, apartados 25-26

34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria[216]. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[217].

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450[218] proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)

36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:

(a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto[219] o

(b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error[220].

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección[221] y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)[222] y de la NIA 265[223], se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones,

[216] NIA 500, apartado 11
[217] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente
[218] NIA 450, apartado A6
[219] Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.
[220] Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.
[221] NIA 580, Manifestaciones escritas
[222] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 16(a)
[223] NIA 265, apartado 9

incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[224]: (Ref: Apartados A149–A152)

(a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;

(b) la conexión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[225], teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;

(c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;

(d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y

(e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

* * *

[224] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8–11, A6, A7 y A10
[225] NIA 330, apartado 28(b)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:

- Obsolescencia de las existencias.
- Amortización de inmuebles y maquinaria.
- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.
- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección, antes de considerar los controles. 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, la complejidad o la subjetividad, otros factores de riesgo inherente que puede considerar el auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material pueden incluir el grado en que la estimación contable está sujeta 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 fraude al realizar la estimación contable.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. Una consideración importante para el auditor en la valoración del riesgo de control en las afirmaciones 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. La evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa sobre la eficacia operativa de los controles al determinar si se van a comprobar.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de "razonable" (Ref: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables

también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la dirección (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 11–24 de la NIA 315 (Revisada) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, 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).

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, 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 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 relevantes para la auditoría. Si es así, es probable que los procedimientos 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 y sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable.

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden originar la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado dichos requerimientos 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[226].

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
  - especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
  - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o

[226] 30 NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

El control interno relevante para la auditoría.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada)[227], 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 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
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan en conjunto una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;
- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o

[227] NIA 315 (Revisada), apartado 14

- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto[228]:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 3[229].
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

[228] NIA 500, apartado 8
[229] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 Valoración del valor razonable

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h) (i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 18(a) y (d) de la NIA 315 (Revisada). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos y 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) 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 los procesos de valoración del riesgo por la entidad[230].

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a)

A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.

[230] NIA 315 (Revisada), apartado 17

A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (i)

A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean 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 incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo y
  - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo;
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
  - bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
  - fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

(a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.

(b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;

- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de 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.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 13(h) (ii) (b)–13(h) (ii) (c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13[231] indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del

[231] NIIF 13, Valoración del valor razonable, apartado 63

rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como "Principales fuentes de incertidumbre en la estimación" o "Estimaciones contables críticas". Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
  - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
  - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
  - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
  - una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información específica como:
  - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e

- Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.

- Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
- Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Actividades de control 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 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 control relevantes en relación con todos los elementos 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 control relevantes para la auditoría, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de las actividades de control. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles relevantes para la auditoría incluyan controles generales de TI y de aplicaciones. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si el sistema de tecnología de la información tiene la capacidad y está adecuadamente configurado para procesar grandes volúmenes de datos;

- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varios sistemas para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre los sistemas, en especial cuando los sistemas no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, seguimiento de controles y otros componentes del control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada)[232].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de actividades de control que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

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

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.

[232] NIA 315 (Revisada), apartado A77

- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240[233] requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo, en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración del riesgo 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[234]. Dicha

[233] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartado 32(b)(ii)
[234] NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14

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 el riesgo de control y 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[235]:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La necesidad, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor[236].

A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

[235] NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 14 y NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 8(e)
[236] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, por lo general, no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control. No obstante, la presente NIA 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 de auditoría posteriores para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330[237].

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente, se requiere que el auditor tenga en cuenta el grado al que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se ve afectada por estos. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para determinar:

- en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente y
- los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos 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.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.

(b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.

(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

[237] NIA 330, apartado 7(b)

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 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[238], independientemente 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 existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartados 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
  - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
  - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

[238] NIA 315 (Revisada), apartado 31

- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
  - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
  - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empr[239]esa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.

[239] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuentes 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 incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude. 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 un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación

puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[240]. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[241]. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

[240] NIA 500, apartado A1
[241] NIA 330, apartados 7(b) y A19

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

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.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330[242] requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.

[242] NIA 330, apartado 21

A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.

A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado[243] todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros[244]. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref: Apartado 22)

A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual es adecuado.
- La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
- El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.
- Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores (Ref: Apartado 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

[243] NIA 560, apartado 6
[244] NIA 560, apartado 8

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos

La selección del método o del modelo (Ref: Apartados 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo;
  - la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
  - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones ("overlays"). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método (Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada)[245] requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

Datos (Ref: Apartado 25(a))

[245] NIA 315 (Revisada), apartado 8

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

Relevancia y fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor[246].

Términos legales o contractuales complejos (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
  - evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
  - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección:

[246] NIA 500, apartado 9

(a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;

(b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:

(i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y

(ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y

(c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación[247].
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría[248].

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartados 28-29)

[247] NIIF 13, Valoración del valor razonable, apartado 92
[248] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).

A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de la dirección en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.

A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 30)

A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas

A127. Como se expone en la NIA 500[249], la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:

[249] NIA 500, apartado A31

- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.
- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.
- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A33f de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

(a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;

(b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;

(c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y

(d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:

  (i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;

  (ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y

  (iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A33g de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios

A132. La NIA 402[250] trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

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

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- Los cambios en una estimación contable o en el método para realizarla cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio en las circunstancias.
- La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

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

no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)[251].

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude[252]. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados[253]. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[254].

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

[251] NIA 700 (Revisada), apartado 11
[252] NIA 240, apartado 32(b)
[253] NIA 330, apartado A60
[254] Véase también la NIA 315 (Revisada), apartado 31

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.
- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.
- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar[255] y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude[256].

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel[257] incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)[258] proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados

[255] NIA 450, apartado A17
[256] NIA 450, apartado A22
[257] NIA 700 (Revisada), apartado 14
[258] NIA 705 (Revisada), apartados 22 -23

financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.
- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- De que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes (Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar[259]. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría[260]. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

(a) la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;

(b) la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;

(c) la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y

[259] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)
[260] NIA 265, apartado 9

(d) el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada)[261] y la NIA 330[262] proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.[263] En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

[261] NIA 315 (Revisada), apartados 32 y A152–A155
[262] NIA 330, apartados 28 y A63
[263] NIA 230, apartado 8(c)

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Anexo 1 Factores de riesgo inherente

(Ref: Apartado 2, 4, 12(c), A8, A66)

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.

2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.

5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por

esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.

6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.

7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:

- Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
- La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
- Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
- Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.

9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.

10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:

- conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;
- los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
- la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.

11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

(a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.

(b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.

(c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.

13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:

- en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
- en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;

- en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;
- el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
- la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.

15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.

16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.

17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.

18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles incorrecciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.

21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).

22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.

23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Anexo 2 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

(Ref: Apartado A146)

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

(a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.

(b) Riesgos de incorrección material.

(c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto;

(d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.

(e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.

(f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.

(g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.

(h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

(i) Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.

(j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.

(k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.

(m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.

(n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.

(o) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.

(p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

(q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.

(r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.

(s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.

(t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.

(u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.

(v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 540 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 540 (Revisada) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales. Estas modificaciones por razón de concordancia han sido aprobadas por el CSIP que concluyó que se había seguido el proceso debido en el desarrollo de las modificaciones por razón de concordancia y que se había prestado la debida atención al interés público.

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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

…

Riesgo de auditoría

…

Riesgos de incorrección material

…

A42. 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, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los "riesgos de incorrección material". No obstante, la NIA 540 (Revisada)[264] 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 de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330[265]. Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos distintos de las estimaciones contables 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…

[264] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar apartado 16
[265] NIA 330, apartado 7(b)

NIA 230, Documentación de auditoría

…

Requerimientos

…

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref: Apartados A2–A5, A16–A17)

(a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartados A6–A7)

(b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y

(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: Apartados A8–A11)

…

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 aplicado, en la 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:

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.

- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
  - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
  - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del socio del encargo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA 315 (Revisada)[266].

…

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 cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección.
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701[267], 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.

…

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

…

Anexo

(Ref: Apartado 1)

[266] NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, apartado 10

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

- NIA 540, Auditoría de estimaciones contablesy de la correspondiente información a revelar - apartado 3923

…

NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de las estimaciones contables en los estados financieros con respecto al fraude

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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 de las estimaciones contables anteriores, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior realizadas por la dirección para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de las estimaciones contables del periodo anterior, como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con esta NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 540(Revisada).

…

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

…

Requerimientos

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A17–A18)

(a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19–A20)

(b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)

(c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:

  (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)

  (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;

(d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23–A25)

(e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26–A28)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría

…

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. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la opinión del auditor acerca del grado en que la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente afectan a la selección y aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de una estimación contable significativa, así como en la evaluación del auditor de si la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y sobre la calidad de la información revelada. Cuando proceda, ello puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con estimaciones contables no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad. Por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable sería, a juicio del auditor, más adecuado. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

…

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

(Ref: Apartado 3)

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1[268] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos 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.

- 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 30 (a).
- NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude – apartados 21, 38(c) (i) y 40-42

[268] 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

- NIA 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros – apartados 14, 19 y 22-24
- NIA 265, Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno – apartado 9.
- NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría – apartados 12-13
- NIA 505, Confirmaciones externas – apartado 9
- NIA 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar - apartado 38
- NIA 550, Partes vinculadas – apartado 27
- NIA 560, Hechos posteriores al cierre – apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento – apartado 25
- NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) – apartado 49
- NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos – apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros – apartado 46.
- NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente – apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente – apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente – apartado 12.
- NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. – apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información – apartados 17–19.

Anexo 2 Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables

(Ref: Apartados 16(a), A19–A20)

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

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.

Estados financieros

…

NIA 500, Evidencia de auditoría

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada)[269]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)[270]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[271]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[272] y NIA 330[273]).

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

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

(a) Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen

[269] NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno
[270] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento
[271] NIA 520, Procedimientos analíticos
[272] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría
[273] NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados

en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

(b) Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

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

(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[274] o experto del auditor[275], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A1A-A1C)

(d) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

(e) Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A1-A25)

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–A33-A33g)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref: Apartados A34–A36)

(a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A37-A43)

(b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: Apartados A44-A47)

[274] NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, apartado 8
[275] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor apartado 6

(c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A48)

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:

(a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: Apartados A49-A50)

(b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A51)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref: Apartados A52-A56)

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:

(a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

(b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(cA))

A1a. 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
- tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.

A1b. 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.

A1c. 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.

A1d. 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 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 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[276]), 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

[276] Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), Instrumentos financieros: Información a revelar

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 la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual[277]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son unas fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A2. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

A3. Tal y como se explica en la NIA 200[278], la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

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 del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

[277] NIA 315 (Revisada), apartado 9
[278] NIA 200, apartado 5

A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada[279]. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

A7. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A8. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.

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) 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 esta NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas y

  (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas

[279] NIA 330, apartado 26

circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante[280].

A12. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A13. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

A14. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquellos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A15. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A16. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

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 control. 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[281].

[280] NIA 330, apartado A35
[281] NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas

Confirmación externa

A18. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un "acuerdo paralelo" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales[282].

Recálculo

A19. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

A20. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Procedimientos analíticos

A21. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A22. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A23. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

[282] NIA 505, Confirmaciones externas

A24. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales[283].

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, de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y del 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.

Relevancia

A27. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A28. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la

[283] NIA 580, Manifestaciones escritas

valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A29. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

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 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:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos[284].

[284] NIA 520, apartado 5(a)

A33. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada[285].

El apartado A33a es una modificación de concordancia de la NIA 500 resultante de la aprobación de la NIA 250 (Revisada).

A33a. La NIA 250 (Revisada)[286] 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 incumplimiento 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 (Revisada)[287].

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;

[285] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartado 13
[286] NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, apartado 9
[287] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, apartado 16

- 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
- 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), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la NIA 330[288] y con la NIA 540 (Revisada)[289], 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,

[288] NIA 330, apartado 6
[289] NIA 540 (Revisada), apartado 30

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 requerimientos de la NIA 705 (Revisada)[290].

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref: Apartado 8)

A34. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

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, considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por esta para proporcionar los servicios correspondientes.

[290] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, apartado 13

- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A39. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.

- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros
- Relaciones de negocio y personales
- Prestación de otros servicios

Obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable (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[291].

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.

[291] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor apartado 7

- 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 de la dirección.

A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
- las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

A47. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(c))

A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; 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))

A49. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A50. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

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 de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref: Apartado 10)

A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);

(b) la selección de elementos específicos y

(c) el muestreo de auditoría

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o

- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530[292].

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref: Apartado 11)

A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa9[293]8.

[292] NIA 530, Evidencia de auditoría
[293] NIA 230, Muestreo de auditoría, apartado 11

NIA 580, Manifestaciones escritas

…

Anexo 1 Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

(Ref: Apartado 2)

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

- NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartado 39.
- NIA 250 Control de calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 16.
- NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría - apartado 14
- NIA 501, Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas, apartado 12.
- NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar - apartado 37
- NIA 550, Partes vinculadas - Apartado 26
- NIA 560, Hechos posteriores al cierre - apartado 9.
- NIA 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento, apartado 16(e).
- NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos - apartado 9
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información – apartado 13(c).

Anexo 2 Ejemplo de carta de manifestaciones

(Ref: Apartado A21)

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por ésta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada)[294]99 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.

(Membrete de la entidad)

[294] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

(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[295], a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)

[295] 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.

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

…

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 apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A4)

(b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;

(c) las estimaciones contables y de 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 A5)

(e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros y (Ref: Apartado A6)

(f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

…

NIA 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) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada). (Ref: Apartados A19–A22)

(b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)

(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

A20. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros[296]. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A21. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación de conformidad con (véase la NIA 540[297] (Revisada) 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

[296] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)
[297] Véanse los apartados 169 de la NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

…

Definiciones

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

ANEXO TÉCNICO DE NORMAS SOBRE GESTIÓN DE CALIDAD 4.1 – 2022

CONTENIDO

NIGC 1 GESTIÓN DE LA CALIDAD PARA FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS U OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO O SERVICIOS RELACIONADOS 342
Contenido 342
Introducción 344
Alcance de esta NIGC 344
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría 344
Aplicabilidad de esta NIGC 345
Fecha de entrada en vigor 346
Objetivo 346
Definiciones 346
Requerimientos 348
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables 348
Sistema de gestión de la calidad 348
Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría 349
Gobierno corporativo y liderazgo 350
Requerimientos de ética aplicables 350
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos 351
Realización del encargo 351
Recursos 351
Información y comunicación 352
Respuestas específicas 353
Proceso de seguimiento y corrección 354
Requerimientos de una red o servicios de una red 356
Evaluación del sistema de gestión de la calidad 357
Documentación 358
Guía de aplicación y otro material explicativo (NIGC 1) 359
Alcance de esta NIGC (Ref.: Apartados 3-4) 359
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref.: Apartados 6–9) 359
Aplicabilidad de esta NIGC (Ref.: Apartado 12) 359
Definiciones 360
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref.: Apartado 17) 363
Sistema de gestión de la calidad 363
Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 23) 365
Gobierno corporativo y liderazgo 368
Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 16(t), 29) 369
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos 371
Realización del encargo 373

Recursos (Ref.: Apartado 32) 375
Información y comunicación (Ref.: Apartado 33) 380
Respuestas específicas (Ref.: Apartado 34) 381
Proceso de seguimiento y corrección (Ref.: Apartados 35-47) 387
Requerimientos de una red o servicios de una red (Ref.: Apartado 48) 395
Evaluación del sistema de gestión de la calidad (Ref.: Apartado 53) 398
Documentación (Ref.: Apartados 57-59) 401
NIGC 2 REVISIONES DE CALIDAD DEL ENCARGO 403
Contenido 403
Introducción 404
Alcance de esta NIGC 404
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de calidad del encargo 404
Aplicabilidad de esta NIGC 405
Fecha de entrada en vigor 405
Objetivo 406
Definiciones 406
Requerimientos 406
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables 406
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del encargo 406
Realización de la revisión de calidad del encargo 408
Documentación 409
Guía de aplicación y otro material explicativo (NIGC 2) 411
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del encargo 411
Criterios de elegibilidad para el revisor de calidad del encargo 411
Realización de la revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartados 24-27) 415
Documentación (Ref.: Apartados 28-30) 420
ENMIENDAS A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA) Y MATERIAL CONEXO DERIVADO DE LOS PROYECTOS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 421
NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría 422
NIA 210 Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría 423
NIA 230 Documentación de auditoría 424
NIA 250 (Revisada), Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros 427
NIA 260 (Revisada) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 427
NIA 300 Planificación de una auditoría de estados financieros 429
NIA 315 (revisada en 2019) 434
NIA 500 Evidencias de auditoría 435
NIA 540 (Revisada) Auditoría de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar 436
NIA 600 Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) 436

NIA 610 (revisada en 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos 437
NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor 438
NIA 700 (Revisada) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros 442
NIA 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente 443
NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información 444
NIA 805 (Revisada) Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero 444
NIPA 1000 Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros 445

NIGC 1 GESTIÓN DE LA CALIDAD PARA FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS U OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO O SERVICIOS RELACIONADOS

(En vigor en Colombia, a partir del 1 de enero de 2024)

Contenido

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC	1-5
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría	6-11
Aplicabilidad de esta NIGC	12
Fecha de entrada en vigor	13
Objetivo	**14-15**
Definiciones	**16**
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	17-18
Sistema de gestión de la calidad	19-22
Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría	23-27
Gobierno corporativo y liderazgo	28
Requerimientos de ética aplicables	29
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	30
Realización del encargo	31
Recursos	32
Información y comunicación	33
Respuestas específicas	34
Proceso de seguimiento y corrección	35-47
Requerimientos de una red o servicios de una red	48-52
Evaluación del sistema de gestión de la calidad	53-56
Documentación	57-60
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Alcance de esta NIGC	A1–A2
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría	A3–A5
Aplicabilidad de esta NIGC	A6–A9
Definiciones	A10–A28
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	A29
Sistema de gestión de la calidad	A30–A38
Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría	A39–A54

Gobierno corporativo y liderazgo	A55–A61
Requerimientos de ética aplicables	A62–A66
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	A67–A74
Realización del encargo	A75–A85
Recursos	A86–A108
Información y Comunicación	A109–A115
Respuestas específicas	A116–A137
Proceso de seguimiento y corrección	A138–A174
Requerimientos de una red o servicios de una red	A175–A186
Evaluación del sistema de gestión de la calidad	A187–A201
Documentación	A202–A206

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) aborda las responsabilidades de la firma de auditoría para diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para encargos de auditoría o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.

2. Las revisiones de calidad del encargo forman parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y:
   (a) Esta NIGC trata de la responsabilidad de la firma de auditoría de establecer políticas o procedimientos que aborden los encargos que deben estar sujetos a revisiones de calidad del encargo.
   (b) La NIGC 2[1] aborda el nombramiento y la elegibilidad del revisor de calidad del encargo y de la realización y documentación de la revisión de calidad del encargo.

3. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB):
   (a) Parten de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes;[2] e
   (b) Incluyen requerimientos para los socios del encargo y para otros miembros del equipo del encargo referentes a la gestión de la calidad del encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata sobre las responsabilidades específicas del auditor con respecto a la gestión de la calidad en el encargo para una auditoría de estados financieros, y las responsabilidades relacionadas con el socio del encargo. (Ref.: Apartado A1)

4. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. Las leyes, reglamentos o los requerimientos de ética aplicables pueden establecer responsabilidades para la gestión de la calidad de la firma de auditoría más allá de los descritos en esta NIGC. (Ref.: Apartado A2)

5. Esta NIGC aplica a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados (es decir, si la firma de auditoría realiza alguno de estos encargos, se aplica esta NIGC y el sistema de gestión de la calidad que se establece de conformidad con los requerimientos de esta NIGC permite la realización consistente por parte de la firma de auditoría de todos esos encargos).

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

6. Un sistema de gestión de la calidad opera en un proceso continuo y repetitivo que responde a los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Este, no funciona de forma lineal. Sin embargo, para la finalidad de esta NIGC, un sistema de gestión de la calidad aborda los siguientes ocho componentes: (Ref.: Apartado A3)
   (a) El proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría;
   (b) Gobierno corporativo y liderazgo;
   (c) Requerimientos de ética aplicables;
   (d) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos;
   (e) Realización de los encargos;
   (f) Recursos;
   (g) Información y comunicación; y
   (h) El proceso de seguimiento y corrección.

7. Esta NIGC requiere que la firma de auditoría aplique un enfoque basado en el riesgo al diseñar, implementar y operar los componentes del sistema de gestión de la calidad de una manera

[1] NIGC 2, Revisiones de Calidad del Encargo.
[2] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros (Revisada), apartado 3.

interconectada y coordinada tal que la firma de auditoría gestione de manera proactiva la calidad de los encargos realizados por la firma de auditoría. (Ref.: Apartado A4)

8. El enfoque basado en el riesgo está integrado en los requerimientos de esta NIGC a través de:
   (a) Establecer los objetivos de calidad. Los objetivos de calidad establecidos por la firma de auditoría consisten en objetivos en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad que debe lograr la firma de auditoría. Se requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para lograr los objetivos del sistema de gestión de la calidad.
   (b) Identificar y valorar los riesgos para el logro de los objetivos de la calidad (referidos en esta norma como riesgos de calidad). Se requiere que la firma de auditoría identifique y valore los riesgos de calidad para proporcionar los fundamentos para el diseño e implementación de las respuestas.
   (c) Diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos de calidad valorados. La naturaleza, oportunidad y extensión de las respuestas de la firma de auditoría para abordar los riesgos de calidad se basan y responden a las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad.
9. Esta NIGC requiere que, al menos una vez al año, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad, en nombre de la firma de auditoría, evalúe(n) el sistema de gestión de la calidad y concluya(n) si el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema establecidos en el apartado 14(a) y (b). (Ref.: Apartado A5)

Escalabilidad

10. Al aplicar un enfoque basado en el riesgo, la firma de auditoría debe tener en cuenta:
   (a) La naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría; y
   (b) La naturaleza y circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría.

En consecuencia, el diseño del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, en particular la complejidad y formalidad del sistema, variará. Por ejemplo, una firma de auditoría que realiza diferentes tipos de encargos para una amplia variedad de entidades, incluidas las auditorías de los estados financieros de las entidades cotizadas, probablemente necesitará un sistema de gestión de la calidad más complejo y formalizado y documentación soporte, que una firma de auditoría que realiza solo revisiones de estados financieros o encargos de compilación.

Redes y proveedores de servicios

11. Esta NIGC aborda las responsabilidades de la firma de auditoría cuando la firma de auditoría:
   (a) Pertenece a una red y la firma de auditoría cumple con los requerimientos de la red o utiliza servicios de la red en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; o
   (b) Utiliza recursos de un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos.

Aun cuando la firma de auditoría cumple con los requerimientos de la red o utiliza servicios o recursos de un proveedor de servicios, la firma de auditoría es responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Aplicabilidad de esta NIGC

12. El apartado 14 contiene el objetivo de la firma de auditoría al seguir esta NIGC: Esta NIGC contiene: (Ref.: Apartado A6)
   (a) Requerimientos diseñados para permitir a la firma de auditoría lograr el objetivo del apartado 14; (Ref.: Apartado A7)
   (b) Orientación relacionada en forma de guía de aplicación y otro material explicativo; (Ref.: Apartado A8)
   (c) Material introductorio que proporciona el contexto relevante para un conocimiento adecuado de esta NIGC; y
   (d) Definiciones. (Ref.: Apartado A9)

Fecha de entrada en vigor

13. [Apartado Modificado] En Colombia, los sistemas de gestión de la calidad que cumplen con esta NIGC deben diseñarse e implementarse antes del 1 de enero de 2024, y la evaluación del sistema de gestión de la calidad requerida por los apartados 53 a 54 de esta NIGC, debe realizarse dentro del año siguiente al 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

Objetivo

14. El objetivo de la firma de auditoría es el diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados realizados por la firma de auditoría, que proporcionen a la firma de auditoría una seguridad razonable de que:
    (a) La firma de auditoría y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con esas normas y requerimientos; y
    (b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.
15. Se sirve al interés público al realizar consistentemente encargos de calidad. El diseño, la implementación y operación del sistema de gestión de la calidad, permite la realización consistente de encargos de calidad al proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que los objetivos del sistema de gestión de la calidad, establecidos en los apartados 14(a) y (b), sean logrados. Los encargos con calidad se logran a través de la planeación y realización de los encargos y la presentación de informes de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Lograr los objetivos de esas normas y cumplir con los requerimientos legales o reglamentarios aplicables implica el ejercicio del juicio profesional y, cuando sea aplicable al tipo de encargo, ejercer el escepticismo profesional.

Definiciones

16. Para los propósitos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
    Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (referida como "deficiencia" en esta NIGC).
    Existe cuando: (Ref.: Apartados A10, A159–A160)
        (i) No se ha establecido un objetivo de calidad requerido para lograr el objetivo del sistema de gestión de la calidad;
        (ii) Un riesgo de calidad, o una combinación de riesgos de calidad, no está identificado o valorado adecuadamente; (Ref.: Apartado A11)
        (iii) Una respuesta, o una combinación de respuestas, no reduce a un nivel aceptablemente bajo, la probabilidad de que ocurra un riesgo relacionado con la calidad debido a que la respuesta o respuestas no están diseñadas, implementadas u operando de manera eficaz; u
        (iv) Otro aspecto del sistema de gestión de la calidad está ausente, o no está diseñado, implementado u operando de manera eficaz, de manera que no se ha abordado un requerimiento de esta NIGC. (Ref.: Apartado A12)
    Documentación del encargo: El registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo").

Socio del encargo:[3] El socio u otra persona, nombrado por la firma de auditoría, que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando es requerido, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

Revisión de calidad del encargo: Una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas, realizada por el revisor de calidad del encargo y completada en la fecha del informe del encargo o antes.

Revisor de calidad del encargo: Un socio, otra persona de la firma de auditoría o un individuo externo designado por la firma de auditoría para realizar la revisión de calidad del encargo.

Equipo del encargo: Todos los socios y equipo de profesionales que realizan el encargo, así como cualquier persona que realiza procedimientos de auditoría en el encargo, excluyendo un experto externo del auditor4 y los auditores internos que proporcionan asistencia directa sobre un encargo. (Ref.: Apartado A13)

Inspecciones externas: Inspecciones o investigaciones realizadas por una autoridad de supervisión externa relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o los encargos que realiza. (Ref.: Apartado A14)

Hallazgos (en relación con un sistema de gestión de la calidad): Información sobre el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad que se ha acumulado de la realización de las actividades de seguimiento, inspecciones externas y otras fuentes relevantes, que indica que puede existir una o más deficiencias. (Ref.: Apartados A15–A17)

Firma de auditoría: Un profesional ejerciente individual, una sociedad o corporación o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref.: Apartado A18)

Entidad cotizada: Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

Firma de la red: Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

Red: Una estructura más amplia: (Ref.: Apartado A19)

(i) Que tiene por objetivo la cooperación, y

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

Socio: Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

Personal: Socios y equipo de profesionales en la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A20–A21)

Juicio profesional: Aplicación de la formación técnica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas profesionales, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Normas profesionales: Normas sobre Encargos del IAASB tal como se definen en el Prefacio de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB, y requerimientos de ética aplicables.

Objetivos de calidad: Los resultados deseados en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad que debe lograr la firma de auditoría.

---

[3] En su caso, los términos "socio del encargo" y "socio" se entienden referidos a sus equivalentes en el sector público.

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

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

(i) Ocurrir; y

(ii) Que de forma individual o en combinación con otros riesgos, afecte negativamente al logro de uno o más objetivos de calidad.

Seguridad razonable: En el contexto de las NIGC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

Requerimientos de ética aplicables: Principios de ética profesional y requerimientos de ética que son aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan encargos que son auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados. Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del Código IESBA relativos a auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas. (Ref.: Apartados A22–A24, A62)

Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad): Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para abordar uno o más riesgos de calidad: (Ref.: Apartados A25–A27, A50)

(i) Las políticas son declaraciones de lo que debe o no debe hacerse para abordar un riesgo o riesgos de calidad. Dichas declaraciones pueden documentarse, expresarse explícitamente en comunicaciones o estar implícitas en acciones y decisiones.

(ii) Los procedimientos son acciones para implementar las políticas.

Proveedor de servicios (en el contexto de esta NIGC): Individuo u organización externa a la firma de auditoría que proporciona un recurso que se utiliza en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Los proveedores de servicios excluyen la red de la firma de auditoría, otras firmas de la red u otras estructuras u organizaciones de la red. (Ref.: Apartados A28, A105)

Equipo de profesionales: Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

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

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

(ii) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

17. La firma de auditoría deberá cumplir con todos los requerimientos de esta NIGC a menos que el requerimiento no sea aplicable a la firma de auditoría debido a la naturaleza y circunstancias de la firma o de sus encargos. (Ref.: Apartado A29)

18. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, deberá(n) tener conocimiento de esta NICG, incluida la guía de aplicación y otro material explicativo, para conocer el objetivo de esta NIGC y aplicar sus requerimientos correctamente.

Sistema de gestión de la calidad

19. La firma de auditoría deberá diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad. Al hacerlo, la firma de auditoría ejercerá su juicio profesional, teniendo en cuenta la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El componente de gobierno corporativo y

liderazgo del sistema de gestión de la calidad establece el entorno que respalda el diseño, la implementación y el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. (Ref.: Apartados A30– A31)

Responsabilidades

20. La firma de auditoría deberá asignar: (Ref.: Apartados A32–A35)
    (a) La responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad al director general de la firma de auditoría o al socio director de la firma de auditoría (o su equivalente), o, en su caso, al consejo directivo de socios (o su equivalente);
    (b) La responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
    (c) La responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad, que incluyan:
        (i) El cumplimiento de los requerimientos de independencia; y (Ref.: Apartado A36)
        (ii) El proceso de seguimiento y corrección.
21. Al asignar las funciones del apartado 20, la firma de auditoría deberá determinar que la persona o personas: (Ref.: Apartado A37)
    (a) Tiene(n) la experiencia, el conocimiento, la influencia y la autoridad adecuadas dentro de la firma de auditoría y el tiempo suficiente para cumplir con la responsabilidad asignada; y (Ref.: Apartado A38)
    (b) Entiende(n) sus funciones asignadas y asume(n) la responsabilidad de cumplirlas.
22. La firma de auditoría deberá determinar que la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, el cumplimiento de los requerimientos de independencia y el proceso de seguimiento y corrección, tengan una línea directa de comunicación con la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad.

Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría

23. La firma de auditoría deberá diseñar e implementar un proceso de valoración de riesgos para establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos de calidad. (Ref.: Apartados A39–A41)

24. La firma de auditoría deberá establecer los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para lograr los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref.: Apartados A42–A44)

25. La firma de auditoría deberá identificar y valorar los riesgos de calidad para proporcionar los fundamentos para el diseño e implementación de las respuestas. Al hacerlo, la firma de auditoría deberá:
(a) Obtener un conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que puedan afectar negativamente el logro de los objetivos de calidad, incluyendo: (Ref.: Apartados A45–A47)
    (i) Con respecto a la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría, las relativas a:
        a. La complejidad y características operativas de la firma de auditoría;
        b. Las decisiones y acciones estratégicas y operativas, los procesos de negocio y el modelo de negocio de la firma de auditoría;
        c. Las características y estilo de gestión del liderazgo;
        d. Los recursos de la firma de auditoría, incluidos los recursos proporcionados por los proveedores de servicios;
        e. Leyes, regulaciones, normas profesionales y el entorno en el que opera la firma de auditoría; y
    (ii) En el caso de una firma de auditoría que pertenece a una red, la naturaleza y la extensión de los requerimientos de la red y los servicios de la red, en su caso.
        a. Con respecto a la naturaleza y circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría, las relativas a:
        b. Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes que se emitirán; y
        c. Los tipos de entidades para las que se realizan tales encargos.

(b) Tener en cuenta cómo y el grado en que las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones del apartado 25(a) puedan afectar adversamente el logro de los objetivos de calidad. (Ref.: Apartado A48)

26. La firma de auditoría deberá diseñar e implementar respuestas para abordar los riesgos de calidad de forma que se fundamenten en, y respondan a, las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad. Las respuestas de la firma de auditoría también deberán incluir las respuestas especificadas en el apartado 34. (Ref.: Apartados A49–A51)

27. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos que estén diseñados para identificar información que indique objetivos de calidad adicionales, o riesgos o respuestas de calidad adicionales o modificadas, que se necesiten debido a cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría o sus encargos. Si se identifica dicha información, la firma de auditoría deberá considerar la información y cuando sea adecuado: (Ref.: Apartados A52–A53)
    (a) Establecer objetivos de calidad adicionales o modificar los objetivos de calidad ya establecidos por la firma de auditoría; (Ref.: Apartado A54)
    (b) Identificar y valorar los riesgos de calidad adicionales, modificar los riesgos de calidad o reevaluar los riesgos de calidad; o
    (c) Diseñar e implementar respuestas adicionales o modificar las respuestas.

Gobierno corporativo y liderazgo

28. La firma de auditoría deberá establecer los siguientes objetivos de calidad que aborden el gobierno corporativo y el liderazgo de la firma de auditoría, lo cual establece el entorno que respalda el sistema de gestión de la calidad:
    (a) La firma de auditoría demuestra un compromiso con la calidad a través de una cultura que existe en toda la firma, que reconoce y refuerza: (Ref.: Apartados A55–A56)
        (i) La función de la firma de auditoría al servir al interés público mediante la realización consistente de encargos de calidad;
        (ii) La importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;
        (iii) La responsabilidad de todo el personal por la calidad relacionada con la realización de encargos o actividades dentro del sistema de gestión de la calidad y su comportamiento esperado; y
        (iv) La importancia de la calidad en las decisiones y acciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas las prioridades financieras y operativas de la firma.
    (b) Los líderes son responsables y rinden cuentas por la calidad. (Ref.: Apartado A57)
    (c) Los líderes demuestran un compromiso con la calidad a través de sus acciones y comportamientos. (Ref.: Apartado A58)
    (d) La estructura organizacional y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad es adecuada para permitir el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A32, A33, A35, A59)
    (e) Las necesidades de recursos, incluidos los recursos financieros, se planifican y los recursos se obtienen, distribuyen o asignan de manera consistente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. (Ref.: Apartados A60–A61)

Requerimientos de ética aplicables

29. La firma de auditoría deberá establecer los siguientes objetivos de calidad que aborden el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia: (Ref.: Apartados A62–A64, A66)
    (a) La firma de auditoría y su personal:
        (i) Conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y los encargos de la firma; y (Ref.: Apartados A22, A24)
        (ii) Cumplen con sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y los encargos de la firma.

(b) Otros, incluidos la red, firmas de la red, individuos de la red o firmas de la red, o proveedores de servicios que están sujetos a los requerimientos de ética a los que la firma de auditoría y los encargos de la firma están sujetos:
   (i) Conocen los requerimientos de ética relevantes que les aplican; y (Ref.: Apartados A22, A24, A65)
   (ii) Cumplen con sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética relevantes que les aplican.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

30. La firma de auditoría deberá establecer los siguientes objetivos de calidad que aborden la aceptación y continuidad de la relación con los clientes y los encargos específicos:
   (a) Los juicios de la firma de auditoría sobre si aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico son adecuados en función de:
      (i) Información obtenida sobre la naturaleza y circunstancias del encargo y la integridad y valores éticos del cliente (incluida la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad) que sea suficiente para respaldar dichos juicios; y (Ref.: Apartados A67–A71)
      (ii) La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref.: Apartado A72)
   (b) Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría no conducen a juicios inadecuados sobre si aceptar o continuar una relación con el cliente o un encargo específico. (Ref.: Apartados A73– A74)

Realización del encargo

31. La firma de auditoría deberá establecer los siguientes objetivos de calidad que aborden la realización de encargos de calidad:
   (a) Los equipos del encargo conocen y cumplen con sus responsabilidades en relación con los encargos, incluida, en su caso, la responsabilidad general de los socios del encargo de gestionar y lograr la calidad del encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo. (Ref.: Apartado A75)
   (b) La naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los equipos del encargo y la revisión del trabajo realizado es adecuada con base en la naturaleza y circunstancias de los encargos y los recursos asignados o puestos a disposición de los equipos del encargo, y el trabajo realizado por los miembros del equipo del encargo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia. (Ref.: Apartados A76–A77)
   (c) Los equipos del encargo ejercen un juicio profesional adecuado y, cuando el tipo de encargo lo amerita, el escepticismo profesional. (Ref.: Apartado A78)
   (d) Se realizan consultas sobre cuestiones difíciles o contenciosas y se implementan las conclusiones acordadas. (Ref.: Apartados A79–A81)
   (e) Las diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, se comunican a la firma y se resuelven. (Ref.: Apartado A82)
   (f) La documentación del encargo se recopila oportunamente después de la fecha del informe del encargo, y se mantiene y conserva de forma adecuada para satisfacer las necesidades de la firma de auditoría y cumplir con la ley, la regulación, los requerimientos de ética aplicables o las normas profesionales. (Ref.: Apartados A83– A85)

Recursos

32. La firma de auditoría deberá establecer los siguientes objetivos de calidad que aborden adecuadamente la obtención, el desarrollo, el uso, el mantenimiento, la distribución y la asignación de recursos de

manera oportuna para permitir el diseño, la implementación y el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref.: Apartados A86–A87)

Recursos humanos

(a) El personal es contratado, desarrollado y retenido y tiene la competencia y capacidad para: (Ref.: Apartados A88–A90)
  (i) Realizar encargos de calidad de manera consistente, incluido el tener el conocimiento o experiencia relevante para los encargos que realiza la firma de auditoría; o
  (ii) Realizar actividades o tener responsabilidades en relación con la operación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

(b) El personal demuestra un compromiso con la calidad a través de sus acciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la competencia adecuada para desempeñar sus funciones, y rinde cuentas o es reconocido a través de evaluaciones oportunas, compensaciones, promociones y otros incentivos. (Ref.: Apartados A91–A93)

(c) Se obtiene el recurso humano de fuentes externas (es decir, de la red, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios) cuando la firma de auditoría no tiene personal suficiente o adecuado para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o la realización de los encargos. (Ref.: Apartado A94)

(d) Se asignan a cada encargo los miembros del equipo del encargo, incluido un socio del encargo, que tengan la competencia y capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar encargos de calidad de manera consistente. (Ref.: Apartados A88–A89, A95– A97)

(e) Se asigna personal para realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad que tienen las competencias y capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar dichas actividades.

Recursos tecnológicos

(f) Se obtienen o desarrollan, implementan, mantienen y utilizan los recursos tecnológicos apropiados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la realización de los encargos. (Ref.: Apartados A98–A101, A104)

Recursos intelectuales

(g) Se obtienen o desarrollan, implementan, mantienen y utilizan los recursos intelectuales adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la realización consistente de encargos de calidad, y dichos recursos intelectuales son consistentes con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, en su caso. (Ref.: Apartados A102–A104)

Proveedores de servicios

(h) Los recursos humanos, tecnológicos o intelectuales provenientes de proveedores de servicios son adecuados para su uso en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y en la realización de los encargos, tomando en cuenta los objetivos de calidad de los apartados 32(d),(e),(f) y (g). (Ref.: Apartados A105–A108)

Información y comunicación

33. La firma de auditoría deberá establecer los siguientes objetivos de calidad que aborden la obtención, generación o uso de información relacionada con el sistema de gestión de la calidad, y comuniquen la información dentro de la firma de auditoría y a terceros externos de manera oportuna para permitir el diseño, la implementación y el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref.: Apartado A109)

(a) El sistema de información identifica, captura, procesa y mantiene información relevante y fiable que respalda el sistema de gestión de la calidad, ya sea de fuentes internas o externas. (Ref.: Apartados A110–A111)

(b) La cultura de la firma de auditoría reconoce y refuerza la responsabilidad del personal de intercambiar información con la firma de auditoría y entre sí. (Ref.: Apartado A112)

(c) Se intercambia información relevante y fiable en toda la firma de auditoría y con los equipos del encargo, lo que incluye que: (Ref.: Apartado A112)

  (i) La información es comunicada al personal y a los equipos del encargo, y la naturaleza, oportunidad y extensión de la información es suficiente para permitirles conocer y llevar a cabo sus responsabilidades relacionadas con la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o en los encargos; y

  (ii) El personal y los equipos del encargo comunican información relevante y fiable a la firma de auditoría al realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o en los encargos.

(d) Se comunica información relevante y fiable a terceros externos, lo que incluye que:

  (i) La información es comunicada por la firma de auditoría a la red de la firma o dentro de ella o a los proveedores de servicios, en su caso, para permitir que la red o los proveedores de servicios cumplan con sus responsabilidades en relación con los requerimientos de la red o los servicios o recursos de la red proporcionados por ellos; y (Ref.: Apartado A113)

  (ii) La información es comunicada externamente cuando así lo exija la ley, regulación o las normas profesionales, o para apoyar al conocimiento de terceros externos sobre el sistema de gestión de la calidad. (Ref.: Apartados A114–A115)

Respuestas específicas

34. Al diseñar e implementar respuestas de conformidad con el apartado 26, la firma de auditoría deberá incluir las siguientes respuestas: (Ref.: Apartado A116)

(a) La firma de auditoría establece políticas y procedimientos para:

  (i) Identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; e (Ref.: Apartado A117)

  (ii) Identificar, comunicar, evaluar e informar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y responder adecuadamente a las causas y consecuencias de los incumplimientos de manera oportuna. (Ref.: Apartados A118– A119)

(b) La firma de auditoría obtiene, cuando menos anualmente, una confirmación documentada del cumplimiento con los requerimientos de independencia por parte de todo el personal que debe ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

(c) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para recibir, investigar y resolver quejas y denuncias sobre fallas en la realización del trabajo de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o el incumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con esta NIGC. (Ref.: Apartados A120–A121)

(d) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que abordan circunstancias cuando:

  (i) La firma de auditoría tiene conocimiento de información posterior a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o de un encargo específico, que la hubiera hecho rechazar la relación con el cliente o el encargo específico si esa información hubiera sido conocida antes de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico. (Ref.: Apartados A122–A123)

  (ii) La firma de auditoría está obligada por una ley o regulación a aceptar una relación con un cliente o un encargo específico. (Ref.: Apartado A123)

(e) La firma de auditoría establece políticas y procedimientos que: (Ref.: Apartados A124–A126)

  (i) Requieren una comunicación con los responsables del gobierno corporativo, al realizar una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, sobre cómo el sistema de gestión de

la calidad respalda la realización consistente de encargos de auditoría de calidad; (Ref.: Apartados A127– A129)

(ii) Abordan, cuando sea adecuado, el comunicar a terceros externos sobre el sistema de gestión de calidad de la firma de auditoría; y (Ref.: Apartado A130)

(iii) Abordan la información que se proporcionará en la comunicación a terceros externos de conformidad con los apartados 34(e)(i) y 34(e)(ii), incluyendo la naturaleza, oportunidad, extensión y forma adecuada de la comunicación. (Ref.: Apartados A131– A132)

(f) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que abordan las revisiones de calidad del encargo de conformidad con la NIGC 2, y que requieren de una revisión de calidad del encargo para:

(i) Auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;

(ii) Auditorías u otros encargos por los que alguna ley o regulación requieren una revisión de calidad del encargo; y (Ref.: Apartado A133)

(iii) Auditorías u otros encargos por los que la firma de auditoría determina que una revisión de calidad del encargo es una respuesta adecuada para abordar uno o más riesgos de calidad. (Ref.: Apartados A134-A137)

Proceso de seguimiento y corrección

35. La firma de auditoría deberá establecer un proceso de seguimiento y corrección para: (Ref.: Apartado A138)

(a) Proporcionar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad.

(b) Tomar las medidas apropiadas para responder a las deficiencias identificadas, de modo que las deficiencias se corrijan de manera oportuna.

Diseño y desarrollo de las actividades de seguimiento

36. La firma de auditoría deberá diseñar y llevar a cabo actividades de seguimiento para proporcionar las bases para la identificación de deficiencias.

37. Al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento, la firma de auditoría deberá tomar en consideración: (Ref.: Apartados A139–A142)

(a) Las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad;

(b) El diseño de las respuestas;

(c) El diseño del proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría y el proceso de seguimiento y corrección; (Ref.: Apartados A143–A144)

(d) Los cambios en el sistema de gestión de la calidad; (Ref.: Apartado A145)

(e) Los resultados de las actividades de seguimiento anteriores, si dichas actividades de seguimiento anteriores continúan siendo relevantes para evaluar el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, y si las acciones correctivas para abordar las deficiencias identificadas previamente fueron eficaces; y (Ref.: Apartados A146– A147)

(f) Otra información relevante, incluidas quejas y denuncias sobre fallas en la realización del trabajo de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o incumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con esta NIGC, información de inspecciones externas e información de proveedores de servicios. (Ref.: Apartados A148–A150)

38. La firma de auditoría deberá incluir la inspección de encargos finalizados en sus actividades de seguimiento y deberá determinar qué encargos y socios del encargo seleccionar. Al hacerlo, la firma de auditoría deberá: (Ref.: Apartados A141, A151–A154)

(a) Tener en consideración las cuestiones del apartado 37;

(b) Considerar la naturaleza, oportunidad y extensión de otras actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría y los encargos y socios del encargo sujetos a esas actividades de seguimiento; y

(c) Seleccionar al menos un encargo finalizado por cada socio responsable del encargo de forma cíclica determinada por la firma de auditoría.

39. La firma de auditoría deberá establecer políticas y procedimientos que:
    (a) Requieran que las personas que realizan las actividades de seguimiento tengan la competencia y las capacidades, incluido el tiempo suficiente, para realizar las actividades de seguimiento de manera eficaz;
    (b) Aborden la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Dichas políticas o procedimientos deberán prohibir que los miembros del equipo del encargo o el revisor de calidad del encargo realicen cualquier inspección de ese encargo. (Ref.: Apartados A155– A156)

Evaluación de los hallazgos e identificación de deficiencias

40. La firma de auditoría deberá evaluar los hallazgos para determinar si existen deficiencias, incluidos en el proceso de seguimiento y corrección. (Ref.: Apartados A157–A162)

Evaluación de las deficiencias identificadas

41. La firma de auditoría deberá evaluar la severidad y la generalización de las deficiencias identificadas al: (Ref.: Apartados A161, A163–A164)
    (a) Investigar la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas. Al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para investigar la(s) causa(s) de origen, la firma de auditoría deberá tener en cuenta la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible severidad. (Ref.: Apartados A165–A169)
    (b) Evaluar el efecto de las deficiencias identificadas, de forma individual y agregada, sobre el sistema de gestión de la calidad.

Respondiendo a las deficiencias identificadas

42. La firma de auditoría deberá diseñar e implementar las acciones de corrección para abordar las deficiencias identificadas que respondan a los resultados del análisis de la causa de origen. (Ref.: Apartados A170–A172)

43. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección deberá(n) evaluar si las acciones de corrección:
    (a) Están diseñadas adecuadamente para abordar las deficiencias identificadas y su(s) causa(s) de origen y determinar que se han implementado; y
    (b) Aquellas implementadas para abordar deficiencias previamente identificadas, son eficaces.

44. Si la evaluación indica que las acciones de corrección no están diseñadas e implementadas adecuadamente o no son eficaces, la(s) persona(s) asignadas con la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección deberá(n) tomar las acciones adecuadas para determinar que las acciones de corrección se modifiquen de manera adecuada y sean eficaces.

Hallazgos sobre un encargo en particular

45. La firma de auditoría deberá responder a las circunstancias en las que los hallazgos indiquen que hay un encargo o encargos por los cuales se omitieron procedimientos requeridos durante la ejecución del encargo o encargos, o el informe emitido pueda ser inadecuado. Las respuestas de la firma de auditoría deberán incluir: (Ref.: Apartado A173)
    (a) Realizar las acciones adecuadas para cumplir con las normas profesionales apropiadas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
    (b) Cuando se considere que el informe es inadecuado, considerar las implicaciones y tomar las acciones adecuadas, incluyendo el considerar obtener asesoría legal.

Comunicación Continua Relativa al Seguimiento y Corrección

46. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección deberá(n) comunicar de manera oportuna a la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad y la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad: (Ref.: Apartado A174)
    (a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados;
    (b) Las deficiencias identificadas, incluida la severidad y la generalización de esas deficiencias;
    (c) Las acciones de corrección para abordar las deficiencias identificadas.
47. La firma de auditoría deberá comunicar las cuestiones descritas en el apartado 46 a los equipos del encargo y a otras personas a las que se les asignen actividades dentro del sistema de gestión de la calidad para permitirles tomar las medidas oportunas y adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades.

Requerimientos de una red o servicios de una red

48. Cuando la firma de auditoría pertenezca a una red, deberá conocer, en su caso: (Ref.: Apartados A19, A175)
    (a) Los requerimientos establecidos por la red con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos que la firma de auditoría deba implementar, o el uso o diseño de recursos o servicios requeridos o, de otra forma proporcionados por o a través de la red (es decir, los requerimientos de la red);
    (b) Cualquier servicio o recurso provisto por la red que la firma de auditoría elija implementar o usar en el diseño, implementación u operación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (es decir, servicios de red); y
    (c) Las responsabilidades de la firma de auditoría sobre cualquier acción necesaria para implementar los requerimientos de la red o usar los servicios de la red. (Ref.: Apartado A176)
    (d) La firma de auditoría sigue siendo responsable por su propio sistema de gestión de la calidad, incluyendo los juicios profesionales realizados en el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad. La firma de auditoría no permitirá el cumplimiento de los requerimientos de la red o el uso de los servicios de la red si contravienen a los requerimientos de esta NIGC. (Ref.: Apartado A177)
49. Con base en el conocimiento obtenido en el apartado 48, la firma de auditoría deberá:
    (a) Determinar cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para, y se toman en cuenta en, el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluida la forma en que se implementarán; y (Ref.: Apartado A178)
    (b) Evaluar si los requerimientos o servicios de la red deben ser adaptados o complementados y, de ser así, cómo deben ser adaptados o complementados por la firma de auditoría para que sean adecuados para su uso en su sistema de gestión de la calidad. (Ref.: Apartados A179– A180)

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

50. En circunstancias en las que la red realiza actividades de seguimiento relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, la firma deberá:
    (a) Determinar el efecto de las actividades de seguimiento realizadas por la red sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría realizadas de conformidad con los apartados 36 a 38;
    (b) Determinar las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con las actividades de seguimiento, incluidas cualesquier acciones tomadas por la firma de auditoría; y
    (c) Como parte de la evaluación de los hallazgos y la identificación de las deficiencias en el apartado 40, obtener los resultados de las actividades de seguimiento de la red de manera oportuna. (Ref.: Apartado A181)

Actividades de seguimiento llevadas a cabo por la red en las firmas de la red

51. La firma de auditoría deberá:
    (a) Conocer el alcance general de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red, incluidas las actividades de seguimiento para determinar que los requerimientos de la red se han implementado adecuadamente en todas las firmas de la red, y cómo la red comunicará los resultados de sus actividades de seguimiento a la firma de auditoría;
    (b) Al menos una vez al año, obtener información de la red sobre los resultados generales de las actividades de seguimiento de la red en las firmas de la red, en su caso, y: (Ref.: Apartados A182–A184)
        (i) Comunicar dicha información a los equipos del encargo y a otras personas a quienes se les asignaron actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, en su caso, para permitirles tomar las acciones oportunas y adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades; y
        (ii) Considerar el efecto de dicha información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red, identificadas por la firma de auditoría

52. Si la firma de auditoría identifica deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, deberá: (Ref.: Apartado A185)
    (a) Comunicar a la red la información relevante sobre la deficiencia identificada; y
    (b) De conformidad con el apartado 42, diseñar e implementar acciones correctivas para abordar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o los servicios de la red. (Ref.: Apartado A186)

Evaluación del sistema de gestión de la calidad

53. La(s) persona(s) asignadas con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad deberá(n) evaluar, en nombre de la firma de auditoría, el sistema de gestión de la calidad. La evaluación se llevará a cabo en un momento determinado y se realizará al menos una vez al año. (Ref.: Apartados A187–A189)

54. Con base en la evaluación, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad deberá(n), en nombre de la firma de auditoría, concluir sobre una de las siguientes opciones: (Ref.: Apartados A190, A195)
    (a) El sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema de gestión de la calidad; (Ref.: Apartado A191)
    (b) Excepto por cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto severo pero no generalizado en el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad, el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref.: Apartado A192)
    (c) El sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema de gestión de la calidad; (Ref.: (Ref.: Apartados A192– A194)

55. Si la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad concluye(n) lo descrito en el apartado 54(b) o 54(c), la firma de auditoría deberá: (Ref.: Apartado A196)
    (a) Tomar las acciones oportunas y adecuadas; y
    (b) Comunicarlo a:
        (i) Los equipos del encargo y a otras personas a quienes se asignaron actividades dentro del sistema de gestión de la calidad en la medida en que sea relevante para sus responsabilidades; y (Ref.: Apartado A197)
        (ii) Terceros externos de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría requeridos por el apartado 34(e). (Ref.: Apartado A198)

56. La firma de auditoría deberá llevar a cabo evaluaciones periódicas sobre el desempeño de la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad y de la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad. Al hacerlo, la firma de auditoría deberá tener en cuenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad. (Ref.: Apartados A199–A201)

Documentación

57. La firma de auditoría deberá preparar la documentación de su sistema de gestión de la calidad que sea suficiente para: (Ref.: Apartados A202–A204)
    (a) Apoyar una comprensión consistente del sistema de gestión de la calidad por parte del personal, incluida la comprensión de sus funciones y responsabilidades con respecto al sistema de gestión de la calidad y a la realización de encargos;
    (b) Apoyar la implementación y operación consistente de las respuestas; y
    (c) Proporcionar evidencia del diseño, implementación y operación de las respuestas para respaldar la evaluación del sistema de gestión de la calidad por parte de la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad.
58. Al preparar la documentación, la firma de auditoría deberá incluir:
    (a) La identificación de la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad y con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
    (b) Los objetivos y riesgos de calidad de la firma de auditoría; (Ref.: Apartado A205)
    (c) Una descripción de las respuestas y cómo las respuestas de la firma de auditoría abordan los riesgos de calidad valorados;
    (d) Respecto al proceso de seguimiento y corrección:
        (i) Evidencia de las actividades de seguimiento realizadas;
        (ii) La evaluación de los hallazgos y las deficiencias identificadas y las causas de origen relacionadas;
        (iii) Las acciones correctivas para abordar las deficiencias identificadas y la evaluación del diseño e implementación de esas acciones correctivas; y
        (iv) Comunicaciones sobre el seguimiento y corrección; y
    (e) El fundamento de la conclusión determinada de conformidad con el apartado 54.
59. La firma de auditoría deberá documentar las cuestiones del apartado 58 en lo que respecta a los requerimientos de la red o los servicios de la red y la evaluación de los requerimientos de la red o los servicios de la red de conformidad con el apartado 49(b). (Ref.: Apartado A206)
60. La firma de auditoría deberá establecer un periodo de tiempo para la conservación de la documentación del sistema de gestión de la calidad, que sea suficiente para permitir a la firma de auditoría dar seguimiento al diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o por un periodo más largo si así lo requieren las disposiciones legales o reglamentarias.

Guía de aplicación y otro material explicativo (NIGC 1)

Alcance de esta NIGC (Ref.: Apartados 3-4)

A1. Otros pronunciamientos del IAASB, incluida la NIER 2400 (Revisada)[5] y la NIEA 3000 (Revisada),[6] también establecen requerimientos para el socio responsable del encargo para la gestión de la calidad en el encargo.

A2. El Código IESBA[7] contiene requerimientos y material de aplicación para profesionales de la contabilidad que permiten a los profesionales de la contabilidad cumplir con su responsabilidad de actuar en el interés público. Como se indica en el apartado 15, en el contexto de la realización del encargo como se describe en esta NIGC, la realización consistente de encargos de calidad forma parte de la responsabilidad del profesional de la contabilidad de actuar en el interés público.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref.: Apartados 6–9)

A3. La firma de auditoría puede usar terminología o marcos diferentes para describir los componentes de su sistema de gestión de la calidad.

A4. Los ejemplos de la naturaleza de interconexión de los componentes incluyen los siguientes:

- El proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría establece el proceso que la firma debe seguir para implementar un enfoque basado en riesgos en todo el sistema de gestión de la calidad.
- El componente de gobierno corporativo y liderazgo establece el entorno que respalda el sistema de gestión de la calidad.
- Los componentes de recursos y de información y comunicación permiten el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad.
- El proceso de seguimiento y corrección es un proceso diseñado para monitorear todo el sistema de gestión de la calidad. Los resultados del proceso de seguimiento y corrección proporcionan información que es relevante para el proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría.
- Puede haber relaciones entre cuestiones específicas, por ejemplo, ciertos aspectos de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para aceptar y continuar las relaciones con los clientes y con encargos específicos.

A5. Se obtiene una seguridad razonable cuando el sistema de gestión de la calidad reduce a un nivel bajo aceptable el riesgo de que los objetivos establecidos en los apartados 14(a) y (b) no se logren. La seguridad razonable no es un nivel absoluto de aseguramiento, debido a que hay limitaciones inherentes al sistema de gestión de la calidad. Esas limitaciones incluyen que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser fallido y que pueden ocurrir fallas en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, por ejemplo, debido a un error o comportamiento humano o fallas en las aplicaciones de TI.

Aplicabilidad de esta NIGC (Ref.: Apartado 12)

A6. El objetivo de esta NIGC proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NIGC, establece el resultado deseado de esta NIGC y pretende ayudar a la firma de auditoría a conocer lo que debe cumplirse y, cuando sea necesario, los medios adecuados para hacerlo.

---

[5] Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos.

[6] Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de Aseguramiento Distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica.

[7] El Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (Código IESBA).

A7. Los requerimientos de esta NIGC se expresan utilizando el término "deberá".

A8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otro material explicativo proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. En concreto, pueden:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
- Incluye ejemplos que ilustran cómo se pueden aplicar los requerimientos.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otro material explicativo también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIGC. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otro material explicativo se incluyen consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NIGC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NIGC.

A9. Esta NIGC incluye, bajo el título "Definiciones", una descripción para los propósitos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación consistentes de esta NIGC 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. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review Other Assurance and Related Services Pronouncements) publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NIGC. El Glosario de Términos también incluye descripciones de otros términos que aparecen en esta NIGC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y consistentes.

Definiciones

Deficiencias (Ref.: Apartado 16(a))

A10. La firma de auditoría identifica deficiencias mediante la evaluación de hallazgos. Una deficiencia puede surgir de un hallazgo o de una combinación de hallazgos.

A11. Cuando se identifica una deficiencia como resultado de un riesgo de calidad, o de una combinación de riesgos de calidad, que no hayan sido adecuadamente identificados o evaluados, la respuesta o respuestas para abordar dichos riesgos de calidad también pueden estar ausentes, o no estar diseñadas o implementadas de manera adecuada.

A12. Los otros aspectos del sistema de gestión de la calidad consisten en los requerimientos de esta NIGC que abordan:

- Asignar responsabilidades (apartados 20–22);
- El proceso de valoración del riesgos de la firma de auditoría;
- El proceso de seguimiento y corrección; y
- La evaluación sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de deficiencias relacionadas con otros aspectos del sistema de gestión de la calidad

- El proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría falla en la identificación de información que indique cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos y la necesidad de establecer objetivos de calidad adicionales, o modificar los riesgos o respuestas de calidad.
- El proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría no está diseñado o implementado de forma que:
  - Proporcione información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad.
  - Permita a la firma de auditoría tomar las medidas apropiadas para responder a las deficiencias identificadas, de modo que las deficiencias se corrijan de manera oportuna.

La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad no lleva(n) a cabo la evaluación anual del sistema de gestión de la calidad.

Equipo del encargo (Ref.: Apartado 16(f))

A13. La NIA 220 (Revisada)[8] proporciona orientación al aplicar la definición de equipo del encargo en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Revisiones externas (Ref.: Apartado 16(g))

A14. En algunas circunstancias, una autoridad de supervisión externa puede realizar otros tipos de inspecciones, por ejemplo, revisiones temáticas que se centran, para una selección de firmas de auditoría, en aspectos particulares sobre los encargos de auditoría o sobre prácticas de toda la firma.

Hallazgos (Ref.: Apartado 16(h))

A15. Como parte de la acumulación de hallazgos de las actividades de seguimiento, de inspecciones externas y otras fuentes relevantes, la firma de auditoría puede identificar otras observaciones sobre el sistema de gestión de calidad de la firma, tales como resultados positivos u oportunidades para que la firma mejore el sistema de gestión de la calidad. El apartado A158 explica cómo la firma de auditoría puede utilizar otras observaciones en el sistema de gestión de la calidad.

A16. El apartado A148 proporciona ejemplos de información de otras fuentes relevantes.

A17. Las actividades de seguimiento incluyen el monitoreo al nivel del encargo, tal como la inspección de los encargos. Además, las inspecciones externas y otras fuentes relevantes pueden incluir información relacionada con encargos específicos. Como resultado, la información sobre el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad incluye hallazgos en el encargo que pueden ser indicativos de hallazgos en relación con el sistema de gestión de la calidad.

Firma de auditoría (Ref.: Apartado 16(i))

A18. La definición de "firma de auditoría" en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la definición establecida en esta NIGC.

Red (Ref.: Apartados 16(l), 48)

A19. Las redes y las firmas de la red pueden estructurarse de diversas formas. Por ejemplo, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de una firma de auditoría:

- La red puede establecer requerimientos para la firma de auditoría relacionados con su sistema de gestión de la calidad, o proporcionar servicios que son utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos;

[8] NIA 220 (Revisada), apartados A15–A25.

- Otras firmas dentro de la red pueden proporcionar servicios (por ejemplo, recursos) que son utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; o
- Otras estructuras u organizaciones dentro de la red pueden establecer requerimientos para la firma de auditoría relacionados con su sistema de gestión de la calidad o para proporcionar servicios.

Para la finalidad de esta NIGC, cualquier requerimiento de la red o servicio de la red, que se obtenga de la red, otra firma dentro de la red u otra estructura u organización en la red se consideran "requerimientos de la red o servicios de la red".

Personal (Ref.: Apartado 16(n))

A20. Además del personal (es decir, individuos de la firma), la firma de auditoría puede utilizar personas externas a la firma para realizar actividades en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Por ejemplo, las personas externas a la firma de auditoría pueden incluir individuos de otras firmas de la red (por ejemplo, individuos en un centro de prestación de servicios de una firma de la red) o individuos empleados por un proveedor de servicios (por ejemplo, un auditor del componente de otra firma que no está dentro de la red de la firma).

A21. El personal también incluye socios y personal en otras estructuras de la firma de auditoría, tal como un centro de prestación de servicios de la firma.

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 16(t), 29)

A22. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables en el contexto de un sistema de gestión de la calidad pueden variar, dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El término "profesional de la contabilidad" se define en los requerimientos de ética aplicables. Por ejemplo, el Código IESBA define el término "profesional de la contabilidad" y explica más a fondo el alcance de las disposiciones del Código IESBA que se aplican a los profesionales de la contabilidad en la práctica pública y en sus firmas.

A23. El Código IESBA aborda las circunstancias en que la ley o regulación impide al profesional de la contabilidad el cumplir con ciertas partes del Código IESBA. Además, reconoce que algunas jurisdicciones pueden tener disposiciones legales o reglamentarias que difieren o van más allá de las establecidas en el Código IESBA y que los profesionales de la contabilidad en esas jurisdicciones deben conocer esas diferencias y cumplir con las disposiciones más estrictas, a menos que estén prohibidas por la ley o la regulación.

A24. Varias disposiciones de los requerimientos de ética aplicables pueden aplicar solo a individuos en el contexto de la ejecución de encargos y no a la firma de auditoría en sí. Por ejemplo:

- La Parte 2 del Código IESBA aplica a los individuos que son profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando realizan actividades profesionales de conformidad con su relación con la firma de auditoría, ya sea como contratista, empleado o propietario, y puede ser relevante en el contexto de la realización de encargos.
- Ciertos requerimientos en las Partes 3 y 4 del Código IESBA, también aplican a los individuos que son profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando realizan actividades profesionales para clientes.

Es posible que el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría deba abordar el cumplimiento de esos requerimientos de ética aplicables por parte de los individuos.

Ejemplo de requerimientos de ética que son aplicables solo a individuos y no a la firma de auditoría, y que se relacionan con la realización de encargos

La Parte 2 del Código IESBA trata sobre la presión para incumplir los principios fundamentales e incluye requerimientos de que una persona no deberá:

- Permitir que la presión de otros resulte en un incumplimiento de los principios fundamentales; o
- Ejercer presión sobre otras personas que el contador sabe, o tiene razones para creer, que resultaría en un incumplimiento de los principios fundamentales por esas personas

Por ejemplo, pueden surgir circunstancias cuando, al realizar un encargo, una persona considera que el socio del encargo u otro miembro más experimentado del equipo del encargo los ha presionado para que incumplan con los principios fundamentales.

Respuesta (Ref.: Apartado 16(u))

A25. Las políticas se implementan mediante las acciones del personal y otras personas cuyas acciones están sujetas a las políticas (incluidos los equipos del encargo), o mediante la restricción de llevar a cabo acciones que entren en conflicto con las políticas de la firma de auditoría.

A26. Los procedimientos se hacen obligatorios a través de documentación formal u otras comunicaciones, o pueden resultar de comportamientos que no son ordenados sino que están más bien condicionados por la cultura de la firma de auditoría. Los procedimientos pueden hacerse cumplir a través de las acciones permitidas por las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la firma de auditoría.

A27. Si la firma de auditoría utiliza personas externas a la firma en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de los encargos, es posible que la firma deba diseñar diferentes políticas o procedimientos para abordar las acciones de las personas. La NIA 220 (Revisada)[9] proporciona orientación cuando la firma de auditoría puede necesitar diseñar diferentes políticas o procedimientos para abordar las acciones de personas externas a la firma en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Proveedor de servicios (Ref.: Apartado 16(v))

A28. Los proveedores de servicios incluyen los auditores de componentes de otras firmas que no se encuentran dentro de la red de la firma de auditoría.

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref.: Apartado 17)

A29. Ejemplos de cuándo un requerimiento de esta NIGC puede no ser relevante para la firma de auditoría

- La firma de auditoría se compone de un solo profesional contable. Por ejemplo, los requerimientos que abordan la estructura organizacional y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad dentro de la firma de auditoría, dirección, supervisión y revisión y que abordan las diferencias de opinión, pueden no ser relevantes.
- La firma de auditoría solo realiza encargos de servicios relacionados. Por ejemplo, si no se requiere que la firma de auditoría mantenga la independencia para los encargos de servicios relacionados, el requerimiento de obtener una confirmación documentada sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal no sería relevante.

Sistema de gestión de la calidad

Diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad (Ref.: Apartado 19)

A30. La gestión de la calidad no es una función separada de la firma de auditoría; es la integración de una cultura que demuestra un compromiso hacia la calidad con la estrategia, las actividades operativas y los procesos comerciales de la firma de auditoría. Como resultado, diseñar el sistema de gestión de la calidad y las actividades operativas y los procesos de negocios de la firma de auditoría de manera integrada puede promover un enfoque armonioso para el manejo de la firma y mejorar la eficacia de la gestión de la calidad.

A31. Es probable que la calidad de los juicios profesionales realizados por la firma de auditoría mejore cuando las personas que hacen esos juicios demuestran una actitud que incluye una mente inquisitiva, lo que implica:

- Considerar la fuente, relevancia y suficiencia de la información obtenida sobre el sistema de gestión de la calidad, incluida la información relacionada con la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y sus encargos; y

[9] NIA 220 (Revisada), apartados A23–A25.

- Estar abierto y alerta a la necesidad de una mayor investigación u otra acción.

Responsabilidades (Ref.: Apartados 20–21, 28(d))

A32. El componente de gobierno corporativo y liderazgo incluye un objetivo de calidad de que la firma de auditoría tenga una estructura organizacional y asignación de funciones, responsabilidades y autoridad que sea apropiada para permitir el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad de la firma.

A33. A pesar de la asignación de responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de conformidad con el apartado 20, la firma de auditoría sigue siendo responsable en última instancia del sistema de gestión de la calidad y de hacer que las personas asuman la responsabilidad por sus funciones asignadas. Por ejemplo, de conformidad con los apartados 53 y 54, aunque la firma de auditoría asigna la evaluación del sistema de gestión de la calidad y la conclusión al respecto a la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad, la firma de auditoría es responsable de la evaluación y conclusión.

A34. Una persona o personas asignadas con la responsabilidad de las cuestiones del apartado 20, generalmente es un socio de la firma de auditoría de modo que tengan la influencia y autoridad apropiadas dentro de la firma, según lo requiere el apartado 21. Sin embargo, con base en la estructura legal de la firma de auditoría, puede haber circunstancias en las que una persona o personas pueden no ser un socio de la firma pero tiene(n) la influencia y autoridad apropiadas dentro de la firma de auditoría para desempeñar su función asignada debido a acuerdos formales realizados por la firma de auditoría o la red de la firma.

A35. La forma en que la firma de auditoría asigna funciones, responsabilidades y autoridad dentro de la firma puede variar, y la ley o las regulaciones pueden imponer ciertos requerimientos para la firma que afectan la estructura del liderazgo y la gestión o sus responsabilidades asignadas. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad sobre alguna cuestión del apartado 20, pueden asignar funciones, procedimientos, tareas o acciones a otras personas para ayudarlas a cumplir con sus responsabilidades. Sin embargo, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad sobre alguna cuestión del apartado 20, sigue(n) rindiendo cuentas de las responsabilidades que se le(s) asignen.

Ejemplo de escalabilidad para demostrar cómo se puede realizar la asignación de funciones y responsabilidades

- En una firma menos compleja, la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad pueden asignarse a un solo socio director con la responsabilidad exclusiva de la supervisión de la firma. Esta persona también puede asumir la responsabilidad de todos los aspectos del sistema de gestión de la calidad, incluida la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, el cumplimiento de los requerimientos de independencia y el proceso de seguimiento y corrección.
- En una firma más compleja, puede haber múltiples niveles de liderazgo que reflejen la estructura organizacional de la firma, y la firma puede tener un órgano de gobierno independiente que tenga supervisión no ejecutiva sobre ella, que puede incluir a personas externas. Además, la firma puede asignar la responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad más allá de los especificados en el apartado 20(c), tal como la responsabilidad operativa sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética o la responsabilidad operativa para gestionar una línea de servicio.

A36. El cumplimiento de los requerimientos de independencia es esencial para la realización de auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento, y es lo que esperan las partes interesadas que confían en los informes de la firma de auditoría. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad operativa sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia es (son) generalmente responsable(s) de la supervisión de todas las cuestiones relacionadas con la independencia, de modo que la firma de auditoría diseñe e implemente un enfoque sólido y consistente para abordar los requerimientos de independencia.

A37. La ley, las regulaciones o las normas profesionales pueden establecer requerimientos adicionales para una persona a la que se le asigna la responsabilidad de alguna cuestión del apartado 20, tal como requerimientos de contar con licencia profesional, educación profesional o desarrollo profesional continuo.

A38. La experiencia y el conocimiento adecuados de la(s) persona(s) asignadas con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad normalmente incluyen un conocimiento de las decisiones y acciones estratégicas de la firma de auditoría y experiencia sobre las operaciones de negocios de la firma de auditoría.

Proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 23)

A39. La forma en que la firma de auditoría diseña su proceso de valoración de riesgos, puede verse afectada por la naturaleza y las circunstancias de la firma, incluida la forma en que está estructurada y organizada.

Ejemplos de escalabilidad para demostrar cómo puede diferir el proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría

- En una firma menos compleja, la(s) persona(s) asignadas con la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad puede(n) contar con el suficiente conocimiento sobre la firma y sus encargos para llevar a cabo el proceso de valoración de riesgos. Además, la documentación de los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas, pueden ser menos extensos que para una firma más compleja (por ejemplo, puede estar documentada en un solo documento).
- En una firma más compleja, puede haber un proceso formal de valoración de riesgos, que involucra a múltiples personas y numerosas actividades. El proceso puede estar centralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se establecen de manera centralizada para todas las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio) o descentralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se establecen por unidad de negocio, función o línea de servicio, con los resultados combinados al nivel de toda la firma). La red de la firma también puede proporcionar a la firma objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas para ser incluidos en el sistema de gestión de la calidad de la firma.

A40. El proceso de establecer objetivos de calidad, identificar y valorar riesgos de calidad y diseñar e implementar respuestas es iterativo, y los requerimientos de esta NIGC no están destinados a abordarse de manera lineal. Por ejemplo:

- Al identificar y valorar los riesgos de calidad, la firma de auditoría puede determinar que es necesario establecer un objetivo de calidad adicional.
- Al diseñar e implementar respuestas, la firma de auditoría puede determinar que no se identificó ni valoró un riesgo de calidad.

A41. Las fuentes de información que permiten a la firma de auditoría establecer objetivos de calidad, identificar y valorar riesgos de calidad y diseñar e implementar respuestas forman parte del componente de información y comunicación de la firma de auditoría e incluyen:

- Los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (véanse los apartados 42 y A171).
- Información de la red o proveedores de servicios, que incluye:
  - Información sobre los requerimientos de la red o los servicios de la red (ver el apartado 48); y
  - Otra información de la red, incluida información sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en todas las firmas de la red (véanse los apartados 50 a 51).

Otra información, tanto interna como externa, también puede ser relevante para el proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría, como:

- Información sobre quejas y denuncias por fallas en la realización del trabajo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o incumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con esta NIGC.
- Los resultados de inspecciones externas.

- Información de los reguladores sobre entidades por las que la firma de auditoría realiza encargos, que está a disposición de la firma, tal como información de un regulador de valores sobre una entidad por la cual la firma realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad o incumplimientos de la regulación de valores).
- Cambios en el sistema de gestión de la calidad que afectan otros aspectos del sistema, por ejemplo, cambios en los recursos de la firma de auditoría.
- Otras fuentes externas tal como acciones de regulación y litigios en contra de la firma de auditoría o en contra de otras firmas de la jurisdicción que pueden resaltar áreas que la firma de auditoria debe considerar.

Establecer los objetivos de calidad (Ref.: Apartado 24)

A42. Las leyes, regulaciones o normas profesionales pueden establecer requerimientos que den lugar a objetivos de calidad adicionales. Por ejemplo, una firma de auditoría puede estar obligada por una ley o regulación a designar personas que no son ejecutivos, para la estructura de gobierno de la firma de auditoría y la firma considera necesario establecer objetivos de calidad adicionales para abordar los requerimientos.

A43. La naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos, puede ser tal que la firma puede encontrar que no es necesario establecer objetivos de calidad adicionales.

A44. La firma de auditoría puede establecer sub-objetivos para mejorar la identificación y valoración de los riesgos de calidad y el diseño e implementación de respuestas.

Identificar y valorar los riesgos de calidad (Ref.: Apartado 25)

A45. Puede haber otras condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones no descritas en el apartado 25(a) que puedan afectar adversamente el logro de un objetivo de calidad.

A46. Un riesgo surge de cómo, y el grado en el que, una condición, hecho, circunstancia, acción o inacción puede afectar adversamente el logro de un objetivo de calidad. No todos los riesgos cumplen la definición de riesgo de calidad. El juicio profesional ayuda a la firma de auditoría a determinar si un riesgo es un riesgo de calidad, el cual se fundamenta en la consideración de la firma de si existe una posibilidad razonable de que ocurra el riesgo, y que de forma individual o en combinación con otros riesgos, afecten negativamente al logro de uno o más objetivos de calidad.

Ejemplos del conocimiento de la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que pueden afectar negativamente el logro de los objetivos de calidad	*Ejemplos de riesgos de calidad que pueden surgir*
• Las decisiones y acciones estratégicas y operativas, los procesos de negocio y el modelo de negocio de la firma de auditoría: Las metas generales financieras de la firma de auditoría dependen en su mayoría de servicios proporcionados por la firma que no están dentro del alcance de esta NIGC.	En el contexto del gobierno corporativo y el liderazgo, esto puede dar lugar a una serie de riesgos de calidad tales como: • Los recursos se distribuyen o asignan de una manera que prioriza los servicios que no están dentro del alcance de esta NIGC y pueden afectar negativamente la calidad de los encargos dentro del alcance de esta NIGC. • Las decisiones sobre las prioridades financieras y operativas no consideran completa o adecuadamente la importancia de la calidad al realizar los encargos dentro del alcance de esta NIGC.

Ejemplos del conocimiento de la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que pueden afectar negativamente el logro de los objetivos de calidad	*Ejemplos de riesgos de calidad que pueden surgir*
• Las características y estilo de gestión del liderazgo: La firma de auditoría es una firma más pequeña con algunos socios de encargos con autoridad compartida.	En el contexto del gobierno corporativo y el liderazgo, esto puede dar lugar a una serie de riesgos de calidad tales como: • Las responsabilidades y la rendición de cuentas por la calidad no están claramente definidas y asignadas. • No se cuestionan las acciones y comportamientos que no promueven la calidad por parte de los líderes.
• La complejidad y características operativas de la firma de auditoría: La firma ha llevado a cabo recientemente una fusión con otra firma.	En el contexto de los recursos, esto puede dar lugar a una serie de riesgos de calidad que incluyen: • Los recursos tecnológicos utilizados por las dos firmas fusionadas pueden ser incompatibles. • Los equipos del encargo pueden utilizar recursos intelectuales desarrollados por una firma antes de la fusión que ya no son consistentes con la nueva metodología que utiliza la nueva firma fusionada.

A47. Dada la naturaleza cambiante del sistema de gestión de la calidad, las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden dar lugar a condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que resulten en riesgos de calidad adicionales. Por ejemplo, la firma de auditoría puede implementar un recurso (por ejemplo, un recurso tecnológico) para abordar un riesgo de calidad, y el uso de dicho recurso puede hacer surgir otros riesgos de calidad.

A48. El grado en el que un riesgo, individualmente o en combinación con otros riesgos, puede afectar negativamente el logro de un objetivo u objetivos de calidad puede variar en función de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que dan lugar al riesgo, considerando, por ejemplo:

- Cómo afectaría la condición, hecho, circunstancia, acción o inacción al logro del objetivo de calidad.
- Con qué frecuencia se espera que ocurra la condición, hecho, circunstancia, acción o inacción.
- Cuánto tiempo tomaría después de que ocurriera la condición, hecho, circunstancia, acción o inacción para que tuviera un efecto, y si en ese tiempo la firma de auditoría tendría la oportunidad de responder para mitigar el efecto de la condición, hecho, circunstancia, acción o inacción.
- Por cuánto tiempo la condición, hecho, circunstancia, acción o inacción afectaría el logro del objetivo de calidad una vez que se haya producido.

La valoración de los riesgos de calidad no necesita incluir calificaciones o puntuaciones formales, aunque las firmas no están excluidas de usarlos.

Diseño e implementación de respuestas para abordar los riesgos de calidad (Ref.: Apartados 16(u), 26)

A49. La naturaleza, oportunidad y alcance de las respuestas se basan en las razones de la valoración dada a los riesgos de calidad, que es la consideración de su ocurrencia y el efecto en el logro de uno o más objetivos de calidad.

A50. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden operar al nivel de la firma o del encargo, o puede haber una combinación de responsabilidades para las acciones que se tomarán a los niveles de la firma o del encargo.

Ejemplo de una respuesta diseñada e implementada por la firma de auditoría que opera tanto en la firma como en el encargo

La firma de auditoría establece políticas o procedimientos de consulta que incluyen a quién deben consultar los equipos del encargo y las cuestiones específicas por las cuales se requiere la consulta. La firma de auditoría designa a personas debidamente calificadas y experimentadas para brindar las consultas. El equipo del encargo es responsable de identificar cuándo ocurren las cuestiones sujetas a consulta e iniciar la consulta, e implementar las conclusiones de la consulta.[10]

A51. La necesidad de documentar formalmente las políticas o procedimientos puede ser mayor para las firmas que tienen mucho personal o que están dispersas geográficamente, para poder lograr una consistencia en toda la firma.

Cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría o sus encargos (Ref.: Apartado 27)

A52. Ejemplo de escalabilidad para demostrar cómo pueden variar las políticas o procedimientos para identificar información sobre los cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y sus encargos

- Una firma menos compleja puede tener políticas o procedimientos informales para identificar información sobre cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma o sus encargos, particularmente cuando la persona o personas responsables de establecer los objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar respuestas es capaz de identificar dicha información en el curso normal de sus actividades.
- Una firma más compleja puede necesitar establecer políticas o procedimientos más formales para identificar y considerar información sobre cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma o sus encargos. Esto puede incluir, por ejemplo, una revisión periódica de la información relacionada con la naturaleza y las circunstancias de la firma y sus encargos, incluido el seguimiento continuo de tendencias y sucesos en el entorno interno y externo de la firma.

A53. Puede ser necesario establecer objetivos de calidad adicionales, o agregar o modificar riesgos de calidad y respuestas como parte de las acciones correctivas emprendidas por la firma de auditoría para abordar una deficiencia identificada de conformidad con el apartado 42.

A54. La firma de auditoría puede establecer objetivos de calidad además de los especificados por esta NIGC. La firma de auditoría también puede identificar información que indique que los objetivos adicionales de calidad, ya establecidos, ya no son necesarios o necesitan ser modificados.

Gobierno corporativo y liderazgo

Compromiso con la calidad (Ref.: Apartado 28(a))

A55. La cultura de la firma de auditoría es un factor importante para influenciar el comportamiento del personal. Los requerimientos de ética aplicables generalmente establecen los principios de ética profesional, y se abordan con mayor detalle en el componente de requerimientos de ética aplicables de esta NIGC. Los valores y actitudes profesionales pueden incluir:

- Comportamiento profesional, por ejemplo, oportunidad, cortesía, respeto, rendición de cuentas, capacidad de respuesta y confianza.
- Compromiso hacia el trabajo en equipo.

[10] NIA 220 (Revisada), apartado 35

- Mantener una mente abierta a nuevas ideas y a diferentes perspectivas en el entorno profesional.
- Búsqueda de la excelencia.
- Un compromiso con la mejora continua (por ejemplo, establecer expectativas más allá de los requerimientos mínimos y centrarse en el aprendizaje continuo).
- Responsabilidad social.

A56. El proceso de toma de decisiones estratégicas de la firma de auditoría, incluido el establecimiento de una estrategia de negocios, puede incluir cuestiones tales como las decisiones de la firma sobre cuestiones financieras y operativas, las metas financieras, cómo se gestionan los recursos financieros, el crecimiento de la participación de mercado de la firma, la especialización del sector o nuevas ofertas de servicios. Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden afectar directa o indirectamente el compromiso de la firma con la calidad, por ejemplo, la firma puede tener incentivos que se centran en las prioridades financieras y operativas que pueden desalentar los comportamientos que demuestran un compromiso con la calidad.

Liderazgo (Ref.: Apartados 28(b) y 28(c))

A57. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para hacer responsables y rendir cuentas de la calidad a los líderes, incluyen las evaluaciones de desempeño requeridas por el apartado 56.

A58. Aunque los líderes establecen el tono de la alta dirección a través de sus acciones y comportamientos, las acciones y comunicaciones claras, congruentes y frecuentes en todos los niveles dentro de la firma de auditoría contribuyen colectivamente a la cultura de la firma y demuestran un compromiso con la calidad.

Estructura organizacional (Ref.: Apartado 28(d))

A59. La estructura organizacional de la firma de auditoría puede incluir unidades operativas, procesos operativos, divisiones o ubicaciones geográficas y otras estructuras. En algunos casos, la firma de auditoría puede concentrar o centralizar procesos o actividades en un centro de prestación de servicios, por ejemplo, los equipos de los encargos pueden incluir personal de los centros de prestación de servicios de la firma de auditoría que realizan tareas específicas que son repetitivas o especializadas en su naturaleza.

Recursos (Ref.: Apartado 28(e))

A60. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas o la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, en la mayoría de los casos, puede(n) influir en la naturaleza y la extensión de los recursos que la firma de auditoría obtiene, desarrolla, utiliza y mantiene, y cómo se distribuyen o asignan dichos recursos, incluyendo el momento oportuno en que se utilizan.

A61. Debido a que las necesidades de recursos pueden cambiar con el tiempo, puede que no sea factible anticipar todas las necesidades de recursos. La planificación de recursos de la firma de auditoría puede involucrar la determinación de los recursos que se requieren actualmente, la previsión de las necesidades futuras de recursos de la firma y el establecimiento de procesos para hacer frente a las necesidades imprevistas de recursos cuando surjan.

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 16(t), 29)

A62. El Código IESBA precisa los principios fundamentales de ética que establecen las normas de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad y establece las Normas Internacionales de Independencia. Los principios fundamentales son integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional. El Código IESBA también especifica el enfoque que un profesional de la contabilidad debe aplicar para cumplir con los principios fundamentales y, cuando corresponda, con las Normas Internacionales de Independencia. Además, el Código IESBA aborda temas específicos relevantes para el cumplimiento de los principios fundamentales. La ley o regulación en una jurisdicción, también puede contener

disposiciones que abordan los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, tal como las leyes de privacidad que afectan la confidencialidad de la información.

A63. En algunos casos, las cuestiones abordadas por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad pueden ser más específicas o ser adicionales a las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de cuestiones que una firma puede incluir en su sistema de gestión de la calidad que son más específicas o son adicionales a las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables

- La firma prohíbe la aceptación de obsequios y hospitalidad de un cliente, incluso si el valor es trivial e intrascendente.
- La firma establece períodos de rotación para todos los socios del encargo, incluidos aquellos que realizan otros encargos de atestiguamiento o servicios relacionados, y extiende la política de períodos de rotación a todos los miembros del encargo con más experiencia.

A64. Otros componentes pueden afectar o relacionarse con el componente de requerimientos de ética aplicables

Ejemplos de relaciones entre el componente de los requerimientos de ética aplicables y otros componentes

- El componente de información y comunicación puede abordar la comunicación de varias cuestiones relacionadas con los requerimientos de ética aplicables, que incluyen:
  - La firma comunica los requerimientos de independencia a todo el personal y a otras personas sujetas a los requerimientos de independencia.
  - El personal y los equipos del encargo comunican información relevante a la firma sin temor a represalias, tal como situaciones que pueden crear amenazas a la independencia o incumplimientos a los requerimientos de ética aplicables.
- Como parte del componente de recursos, la firma puede:
  - Asignar personas para gestionar y dar seguimiento al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o para proporcionar consultas sobre cuestiones relacionadas con los Requerimientos de ética aplicables.
  - Utilizar aplicaciones de TI para dar seguimiento al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluido el registro y el mantenimiento de información sobre la independencia

A65. Los requerimientos de ética aplicables que aplican para otros dependen de las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y de cómo la firma de auditoría utiliza a otros en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de los encargos.

Ejemplos de requerimientos de ética aplicables para otros

- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia que aplican a las firmas de la red o a empleados de las firmas de la red, por ejemplo, el Código IESBA incluye requerimientos de independencia que aplican para las firmas de la red.
- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir una definición de equipo del encargo u otro concepto similar, y la definición puede incluir a cualquier individuo que realice procedimientos de aseguramiento en el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente o un proveedor de servicios contratado para atender un recuento de inventario físico en una ubicación remota). En consecuencia, cualquier requerimiento de los requerimientos de ética aplicables que se apliquen al

equipo del encargo, según se define en los requerimientos de ética aplicables, u otro concepto similar, también puede ser relevante para dichos individuos.

- El principio de confidencialidad puede aplicarse a la red de la firma, otras firmas de la red o proveedores se servicios, cuando tienen acceso a información del cliente obtenida por la firma.

Consideraciones del Sector Público

A66. Para lograr los objetivos de calidad en esta NIGC relacionados con la independencia, los auditores del sector público pueden abordar la independencia en el contexto del mandato del sector público y las medidas estatutarias.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos

La naturaleza y circunstancias del encargo y la integridad y valores éticos del cliente (Ref.: Apartado 30(a)(i))

A67. La información obtenida sobre la naturaleza y circunstancias del encargo puede incluir:

- El sector de la entidad para la cual se está llevando a cabo el encargo y los factores reglamentarios aplicables;
- La naturaleza de la entidad, por ejemplo, sus operaciones, estructura organizacional, propiedad y gobierno corporativo, su modelo de negocios y cómo se financia; y
- La naturaleza del asunto subyacente y los criterios aplicables, por ejemplo, en el caso de informes integrados:
  - El asunto subyacente puede incluir información de aspectos sociales, ambientales o de salud y seguridad; y
  - Los criterios aplicables pueden ser medidas de desempeño establecidas por un cuerpo de expertos reconocido.

A68. La información obtenida para respaldar los juicios de la firma de auditoría sobre la integridad y valores éticos del cliente puede incluir la identidad y reputación de negocios de los principales propietarios del cliente, los directivos clave y los responsables del gobierno corporativo.

Ejemplos de factores que pueden afectar la naturaleza y extensión de la información obtenida sobre la integridad y los valores éticos del cliente

- La naturaleza de la entidad para la que se realiza el encargo, incluida la complejidad de su propiedad y estructura administrativa.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas de negocios.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno corporativo con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el ambiente de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma tan bajos como sea posible.
- Indicios de una limitación impuesta por el cliente del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en lavado de dinero u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

A69. La firma de auditoría puede obtener información de una variedad de fuentes internas y externas, incluidas:

- En el caso de un cliente existente, información sobre los encargos actuales o anteriores, en su caso, o las indagaciones con otros personas que hayan realizado otros encargos para el cliente.

- En el caso de un nuevo cliente, la indagación sobre proveedores de servicios profesionales de contabilidad existentes o anteriores del cliente, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables.
- Discusiones con terceros, como banqueros, asesores legales y colegas del sector.
- Búsquedas de antecedentes en bases de datos importantes (que pueden ser recursos intelectuales). En algunos casos, la firma de auditoría puede utilizar un proveedor de servicios para realizar la búsqueda de antecedentes.

A70. La información que se obtiene durante el proceso de aceptación y continuidad de la firma de auditoría a menudo también puede ser relevante para el equipo del encargo al planificar y realizar el encargo. Las normas profesionales pueden exigir específicamente que el equipo del encargo obtenga o considere dicha información. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[11] requiere que el socio del encargo tome en consideración la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad al planificar y realizar el encargo de auditoría.

A71. Las normas profesionales y los requerimientos legales o reglamentarios pueden incluir disposiciones específicas que necesitan abordarse antes de aceptar o continuar la relación con el cliente o con un encargo específico y también pueden requerir que la firma de auditoría realice indagaciones a una firma existente o predecesora al aceptar un encargo. Por ejemplo, cuando ha habido un cambio de auditores, la NIA 300[12] requiere que el auditor, antes de comenzar una auditoría inicial, se comunique con el auditor predecesor en cumplimiento con los requerimientos de ética aplicables. El Código IESBA también incluye requerimientos para la consideración de conflictos de intereses al aceptar o continuar la relación con el cliente o con un encargo específico y la comunicación con la firma existente o predecesora al aceptar un encargo que es una auditoría o revisión de estados financieros.

La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo (Ref.: Apartado 30(a)(ii))

A72. La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables puede verse afectada por:

- La disponibilidad de recursos adecuados para realizar el encargo;
- Tener acceso a la información para realizar el encargo, o a las personas que proporcionan esa información; y
- Si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir con sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de factores que la firma de auditoría puede considerar para determinar si cuenta con los recursos adecuados para realizar el encargo

- Las circunstancias del encargo y el plazo de presentación de informes.
- La disponibilidad de los individuos con las competencias y capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar el encargo. Esto incluye tener:
  - Individuos que asuman la responsabilidad general de dirigir y supervisar el encargo;
  - Individuos con conocimiento relevante del sector o del asunto subyacente o los criterios que se aplicarán en la preparación de la información del asunto subyacente y la experiencia con los requisitos reglamentarios o de presentación de informes pertinentes; y
  - Individuos para realizar procedimientos de auditoría sobre la información financiera de un componente para propósitos de una auditoría de estados financieros del grupo.
- La disponibilidad de expertos, si es necesario.
- Si se necesita una revisión de calidad del encargo, si hay una persona disponible que cumpla con los requerimientos de elegibilidad de la NIGC 2.
- La necesidad de recursos tecnológicos, por ejemplo, las aplicaciones de TI que permitan al equipo del encargo realizar procedimientos a los datos de la entidad.

[11] NIA 220 (Revisada), apartado 23.
[12] NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 13(b).

- La necesidad de recursos intelectuales, por ejemplo, una metodología, o guías específicas del sector o del asunto subyacente, o acceso a fuentes de información.

Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 30(b))

A73. Las prioridades financieras pueden centrarse en la rentabilidad de la firma de auditoría, y los honorarios obtenidos por la realización de los encargos tienen un efecto en los recursos financieros de la firma. Las prioridades operativas pueden incluir áreas de enfoque estratégicas, como el crecimiento de la participación en mercado de la firma, la especialización del sector o las nuevas ofertas de servicios. Puede haber circunstancias en las que la firma de auditoría esté satisfecha con los honorarios cotizados para un encargo pero no es apropiado que acepte o continúe con el encargo o con la relación con el cliente (por ejemplo, cuando el cliente carece de integridad y valores éticos).

A74. Puede haber otras circunstancias en las que los honorarios cotizados para un encargo no son suficientes dada la naturaleza y las circunstancias del encargo, y puede disminuir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El Código IESBA aborda los honorarios y otros tipos de remuneración, incluidas las circunstancias que pueden crear una amenaza para el cumplimiento del principio fundamental de competencia profesional y debido cuidado si los honorarios cotizados para un encargo son demasiado bajos.

Realización del encargo

Responsabilidades del equipo del encargo y dirección, supervisión y revisión (Ref.: Apartados 31(a) y 31(b))

A75. Las normas profesionales o los requerimiento legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas con respecto a la responsabilidad general del socio del encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata de la responsabilidad general del socio del encargo de gestionar y lograr la calidad en el encargo y de participar suficiente y adecuadamente durante todo el encargo, incluida la responsabilidad de la dirección y supervisión adecuadas del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.

A76. Ejemplos de dirección, supervisión y revisión

- La dirección y supervisión del equipo del encargo puede incluir:
  - El seguimiento del progreso del encargo.
  - Considerar lo siguiente con respecto a los miembros del equipo del encargo:
- Si entienden sus instrucciones; y
- Si el trabajo se está llevando a cabo de conformidad con el enfoque planificado para el encargo;
  - Abordar las cuestiones que surjan durante el encargo, considerando su importancia y modificando el enfoque planificado de manera adecuada; y
  - La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.
- Una revisión del trabajo realizado puede incluir la consideración de:
- Si el trabajo ha sido realizado de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma,
  - las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - Si han surgido asuntos importantes que requieren una mayor consideración;
  - Si se han realizado las consultas adecuadas y se han documentado e implementado las conclusiones resultantes;
  - Si es necesario modificar la naturaleza, oportunidad y la extensión del trabajo planificado;
  - Si el trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;
  - Si la evidencia obtenida para un encargo de aseguramiento es suficiente y adecuada para sustentar el informe; y
  - Si los objetivos de los procedimientos del encargo se han logrado.

A77. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede utilizar personal de un centro de prestación de servicios de la firma o personas de un centro de prestación de servicios de otra firma de la red para realizar procedimientos en el encargo (es decir, el personal u otros individuos se incluyen en el equipo del encargo). En esas circunstancias, las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden abordar específicamente la dirección y supervisión de las personas y la revisión de su trabajo, tales como:

- Qué aspectos del encargo se pueden asignar a las personas en el centro de prestación de servicios;
- Cómo se espera que el socio del encargo, o a quien éste designe, dirija, supervise y revise el trabajo realizado por las personas en el centro de prestación de servicios; y
- Los protocolos de comunicación entre el equipo del encargo y las personas en el centro de prestación de servicios.

Juicio profesional y escepticismo profesional (Ref.: Apartado 31(c))

A78. El escepticismo profesional respalda la calidad de los juicios emitidos sobre un encargo de aseguramiento y, a través de estos juicios, la eficacia general del equipo del encargo en la realización del encargo de aseguramiento. Otros pronunciamientos del IAASB pueden abordar el ejercicio del juicio profesional o del escepticismo profesional en el encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[13] proporciona ejemplos de impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir el ejercicio del escepticismo profesional y posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar dichos impedimentos.

Consultas (Ref.: Apartado 31(d))

A79. La consulta generalmente implica una discusión al nivel profesional apropiado, con personas dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen experiencia especializada en cuestiones difíciles o polémicas. Un entorno que refuerce la importancia y el beneficio de la consulta y aliente a los equipos del encargo a realizar consultas, puede contribuir a respaldar una cultura que demuestre un compromiso con la calidad.

A80. Las cuestiones difíciles o polémicas sobre las que se necesita consultar pueden ser especificadas por la firma de auditoría, o el equipo del encargo puede identificar cuestiones que requieren consulta. La firma de auditoría también puede especificar cómo se acordarán e implementarán las conclusiones.

A81. La NIA 220 (Revisada)[14] incluye requerimientos para el socio del encargo, relativos a las consultas.

Diferencias de opinión (Ref.: Apartado 31(e))

A82. La firma de auditoría puede promover que las diferencias de opinión se identifiquen en una etapa temprana, y puede especificar los pasos a tomar para plantearlas y tratarlas, incluyendo cómo se resolverá la cuestión y cómo se deben implementar y documentar las conclusiones relacionadas. En algunas circunstancias, la resolución de diferencias de opinión se puede lograr consultando con otro profesional u otra firma, o con un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo (Ref.: Apartado 31(f))

A83. La ley, las regulaciones o las normas profesionales pueden establecer el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo, en determinados tipos de encargos. Cuando no se establecen esos límites de tiempo por una ley o regulación, la firma de auditoría podrá determinar el límite de tiempo. En el caso de encargos realizados bajo las NIA o las NIEA, un límite de tiempo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo es, normalmente, no más de 60 días después de la fecha del informe del encargo.

A84. La conservación y el mantenimiento de la documentación del encargo incluyen la gestión de la custodia, integridad, accesibilidad o recuperación de los datos subyacentes y la tecnología relacionada.

[13] NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36.
[14] NIA 220 (Revisada), apartado 35.

La conservación y el mantenimiento de la documentación del encargo pueden incluir el uso de aplicaciones de TI. La integridad de la documentación del encargo puede verse comprometida si se modifica, complementa o elimina sin la autorización para hacerlo, o si se pierde o daña permanentemente.

A85. La ley, regulación o las normas profesionales pueden establecer periodos de retención para la documentación del encargo. Si los períodos de conservación no están establecidos, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los encargos realizados por la firma y las circunstancias de la firma, incluido si la documentación del encargo es necesaria para proporcionar un registro de las cuestiones de continua importancia para futuros encargos. En el caso de encargos realizados bajo las NIA o NIEA, el período de conservación generalmente no será inferior a cinco años a partir de la fecha del informe del encargo o, si es posterior, la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo, en su caso.

Recursos (Ref.: Apartado 32)

A86. Los recursos para fines del componente de recursos incluyen:

- Recursos humanos.
- Recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI.
- Recursos intelectuales, por ejemplo, políticas o procedimientos escritos, una metodología o guías.

Los recursos financieros también son relevantes para el sistema de gestión de la calidad porque son necesarios para obtener, desarrollar y mantener los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Dado que la gestión y asignación de recursos financieros está fuertemente influenciada por los líderes, los objetivos de calidad relacionados con el gobierno corporativo y liderazgo, tal como los que abordan las prioridades financieras y operativas, tratan sobre los recursos financieros.

A87. Los recursos pueden ser internos a la firma de auditoría, o pueden obtenerse externamente de la red de la firma, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios. Los recursos se pueden utilizar para realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o en la realización de encargos como parte del funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. En circunstancias en las que un recurso se obtiene de la red de la firma o de otra firma de la red, los apartados 48 a 52 forman parte de las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para lograr los objetivos de este componente.

Recursos humanos

Contratación, desarrollo y retención de personal y competencias y capacidades del personal (Ref.: Apartados 32(a), 32(d))

A88. Competencia es la capacidad del individuo para desempeñar una función y va más allá del conocimiento de los principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos; es la integración y aplicación de la competencia técnica, las habilidades profesionales y la ética, los valores y las actitudes profesionales. La competencia se puede desarrollar a través de una variedad de métodos, incluida la educación profesional, el desarrollo profesional continuo, la capacitación, la experiencia laboral o el asesoramiento de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia por parte de los miembros del equipo del encargo más experimentados.

A89. La ley, las regulaciones o las normas profesionales pueden establecer requerimientos que aborden la competencia y las capacidades, tal como los requerimientos para la licencia profesional de los socios del encargo, incluidos los requerimientos relacionados con su educación profesional y desarrollo profesional continuo.

A90. Ejemplos de políticas o procedimientos relacionados con la contratación, el desarrollo y la retención de personal

Las políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma relacionados con la contratación, desarrollo y retención de personal pueden abordar:

- El reclutamiento de personas que tengan o puedan desarrollar la competencia adecuada.
- Programas de formación enfocados en el desarrollo de la competencia del personal y el desarrollo profesional continuo.

- Mecanismos de evaluación que se llevan a cabo en intervalos adecuados e incluyen áreas de competencia y otras medidas de desempeño.
- Compensación, promoción y otros incentivos para todo el personal, incluidos los socios del encargo y las personas a las que se les asignaron funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma.

Compromiso del personal con la calidad y la responsabilidad y reconocimiento por el compromiso con la calidad (Ref.: Apartado 32(b))

A91. Las evaluaciones y retroalimentación oportunas ayudan a respaldar y promover el desarrollo continuo de la competencia del personal. Se pueden utilizar métodos menos formales de evaluación y retroalimentación, como en el caso de firmas con poco personal.

A92. Las acciones o comportamientos positivos demostrados por el personal pueden ser reconocidos a través de varios medios, como compensación, promoción u otros incentivos. En algunas circunstancias, pueden ser adecuados los incentivos simples o informales que no se basan en recompensas monetarias.

A93. La forma en que la firma de auditoria hace responsable al personal por acciones o comportamientos que afectan negativamente la calidad, tal como no demostrar un compromiso con la calidad, no desarrollar y mantener la competencia para desempeñar su función o no implementar las respuestas de la firma de auditoría tal como fueron diseñadas, puede depender de la naturaleza de la acción o comportamiento, incluida su gravedad y frecuencia de ocurrencia. Las acciones que la firma de auditoria puede tomar cuando el personal demuestra acciones o comportamientos que afectan negativamente la calidad pueden incluir:

- Capacitación u otro desarrollo profesional;
- Considerar el efecto de la cuestión en la evaluación, compensación, promoción u otros incentivos de los involucrados.
- Acción disciplinaria, si corresponde.

Personas provistas de fuentes externas (Ref.: Apartado 32(c))

A94. Las normas profesionales pueden incluir responsabilidades para el socio del encargo con respecto a la idoneidad de los recursos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[15] aborda la responsabilidad del socio del encargo de determinar que los recursos suficientes y apropiados para realizar el encargo se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo de manera oportuna de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría.

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref.: Apartado 32(d)) A95. A95.

Los miembros del equipo del encargo pueden ser asignados a los encargos a través de:

- La firma de auditoría, incluida la asignación de personal de un centro de prestación de servicios de la firma.
- La red de la firma de auditoría u otra firma de la red cuando la firma utiliza personas de la red de la firma u otra firma de la red para realizar procedimientos en el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente o un centro de prestación de servicios de la red u otra firma de la red).
- Un proveedor de servicios cuando la firma de auditoría utiliza personas de un proveedor de servicios para realizar procedimientos en el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente de una firma que no está dentro de la red de la firma).

A96. La NIA 220 (Revisada)[16] aborda la responsabilidad del socio del encargo para determinar que el equipo del encargo, así como cualquier experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan asistencia directa, que no forman parte del equipo del encargo, reúnen en su conjunto la competencia y capacidad adecuadas, incluyendo tiempo suficiente, para realizar el encargo de

[15] NIA 220 (Revisada), apartado 25.
[16] NIA 220 (Revisada), apartado 26.

auditoría. La NIA 600[17] amplía la forma en que se aplica la NIA 220 (Revisada) en relación con una auditoría de los estados financieros del grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para abordar la competencia y capacidades de los miembros del equipo del encargo asignados al encargo pueden incluir políticas o procedimientos que aborden:

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar para determinar que los miembros del equipo del encargo asignados al encargo, incluidos aquellos asignados por la red de la firma de auditoría, otra firma de la red o un proveedor de servicios, tienen la competencia y las capacidades para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las preocupaciones sobre la competencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo, en particular los asignados por la red de la firma de auditoría, otra firma de la red o un proveedor de servicios.

A97. Los requerimientos de los apartados 48 a 52 también son aplicables cuando se utilizan personas de la red de la firma de auditoría u otra firma de la red en un encargo, incluidos los auditores de los componentes (ver, por ejemplo, el apartado A179).

Recursos tecnológicos (Ref.: Apartado 32(f))

A98. Los recursos tecnológicos, que suelen ser aplicaciones de TI, forman parte del ambiente de TI de la firma de auditoría. El ambiente de TI de la firma de auditoría también incluye la infraestructura de soporte de TI, los procesos de TI y los recursos humanos involucrados en esos procesos:

- Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que está diseñado para realizar una función específica directamente para el usuario o, en algunos casos, para otro programa de aplicación.
- La infraestructura de TI está compuesta por la red de TI, los sistemas operativos, las bases de datos y el hardware y software relativos.
- Los procesos de TI son los procesos de la firma de auditoría para gestionar el acceso al ambiente de TI, gestionar los cambios de programas o los cambios en el ambiente de TI y gestionar las operaciones de TI, que incluyen el monitoreo del ambiente de TI.

A99. Un recurso tecnológico puede tener múltiples finalidades dentro de la firma de auditoría y algunos pueden no estar relacionados con el sistema de gestión de la calidad. Los recursos tecnológicos que son relevantes para los fines de esta NIGC son:

- Recursos tecnológicos que se utilizan directamente en el diseño, implementación u operación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría;
- Recursos tecnológicos que son utilizados directamente por los equipos del encargo en la realización de los encargos; y
- Recursos tecnológicos que son esenciales para permitir el funcionamiento eficaz de lo anterior, tales como, en relación con una aplicación de TI, la infraestructura y los procesos de TI que soportan dicha aplicación de TI.

Ejemplos de escalabilidad para demostrar cómo pueden diferir los recursos tecnológicos que son relevantes para la finalidad de esta NIGC

- En una firma menos compleja, los recursos tecnológicos pueden comprender una aplicación comercial de TI utilizada por los equipos del encargo, que se ha comprado a un proveedor de servicios. Los procesos de TI que respaldan el funcionamiento de la aplicación de TI también pueden ser relevantes, aunque pueden ser simples (por ejemplo, los procesos para autorizar el acceso a la aplicación de TI y procesar las actualizaciones de la aplicación de TI).
- En una firma más compleja, los recursos tecnológicos pueden ser más complejos y pueden comprender:
    - Múltiples aplicaciones de TI, incluidas aplicaciones desarrolladas a la medida o aplicaciones desarrolladas por la red de la firma, tal como:

[17] NIA 600, Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes), apartado 19.

- Aplicaciones de TI utilizadas por los equipos del encargo (por ejemplo, software del encargo y herramientas de auditoría automatizadas).
- Aplicaciones de TI desarrolladas y utilizadas por la firma para gestionar aspectos del sistema de gestión de la calidad (por ejemplo, aplicaciones de TI para dar seguimiento a la independencia o para asignar personal a los encargos).

- Los procesos de TI que soportan la operación de estas aplicaciones, incluidas las personas responsables de gestionar la infraestructura de TI y los procesos de TI y los procesos de la firma para gestionar cambios en los programas de las aplicaciones de TI.

A100. La firma de auditoría puede considerar los siguientes asuntos al obtener, desarrollar, implementar y mantener una aplicación de TI:

- Los datos de entrada están completos y son apropiados;
- Se preserva la confidencialidad de los datos;
- La aplicación de TI funciona según lo diseñado y logra el propósito para el que está destinada.
- Los datos de salida de la aplicación de TI logran el propósito para el que serán utilizados.
- Los controles generales de TI necesarios para respaldar la operación continua de la aplicación de TI, según lo diseñado, son apropiados.
- La necesidad de habilidades especializadas para utilizar la aplicación de TI de manera eficaz, incluida la capacitación de las personas que usarán la aplicación de TI; y
- La necesidad de desarrollar procedimientos que establezcan cómo opera la aplicación de TI.

A101. La firma de auditoría puede prohibir específicamente el uso de aplicaciones de TI o las funciones de las aplicaciones de TI, hasta el momento en que se haya determinado que funcionan de manera adecuada y han sido aprobadas para su uso por la firma. Alternativamente, la firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos para abordar circunstancias en las que el equipo del encargo utilice una aplicación de TI que no está aprobada por la firma. Esas políticas o procedimientos pueden requerir que el equipo del encargo determine que la aplicación de TI es adecuada para su uso antes de usarla en el encargo, considerando las cuestiones del apartado A100. La NIA 220 (Revisada)[18] aborda las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los recursos del encargo.

Recursos intelectuales (Ref.: Apartado 32(g))

A102. Los recursos intelectuales incluyen la información que la firma de auditoría utiliza para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad y promover la consistencia en la realización de los encargos.

Ejemplos de recursos intelectuales

Políticas o procedimientos escritos, una metodología, guías específicas del sector o del asunto subyacente, guías contables, documentación estandarizada o acceso a fuentes de información (por ejemplo, suscripciones a sitios web que brindan información detallada sobre entidades u otra información que se usa generalmente en la realización de los encargos).

A103. Los recursos intelectuales pueden estar disponibles a través de recursos tecnológicos, por ejemplo, la metodología de la firma de auditoría puede estar integrada en la aplicación de TI de auditoría que facilita la planificación y la realización del encargo.

Uso de los recursos tecnológicos e intelectuales (Ref.: Apartados 32(f)-32(g))

A104. La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos con respecto al uso de los recursos tecnológicos e intelectuales de la firma. Esas políticas o procedimientos pueden:

- Requerir el uso de ciertas aplicaciones de TI o recursos intelectuales en la ejecución de encargos, o en relación con otros aspectos del encargo, tal como el almacenamiento del archivo del encargo.
- Especificar las calificaciones o la experiencia que las personas necesitan para utilizar el recurso, incluida la necesidad de un experto o de capacitación; por ejemplo, la firma de auditoría puede

[18] NIA 220 (Revisada), apartados 25-28.

especificar las calificaciones o la experiencia necesarias para utilizar una aplicación de TI que analiza datos, debido a que pueden ser necesarias habilidades especializadas para interpretar los resultados.

- Especificar las responsabilidades del socio del encargo con respecto al uso de recursos tecnológicos e intelectuales.
- Establecer cómo se utilizarán los recursos tecnológicos o intelectuales, incluida la forma en que las personas deben interactuar con una aplicación de TI o cómo se debe aplicar el recurso intelectual, y la disponibilidad de soporte o asistencia para usar el recurso tecnológico o intelectual.

Proveedores de servicios (Ref.: Apartados 16(v), 32(h))

A105. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede utilizar recursos proporcionados por un proveedor de servicios, particularmente en circunstancias en las que la firma no tiene acceso a los recursos apropiados internamente. A pesar de que la firma de auditoría puede utilizar recursos de un proveedor de servicios, la firma sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de recursos de un proveedor de servicios

- Personas contratadas para realizar las actividades de seguimiento de la firma o revisiones de calidad del encargo, o para brindar consultas sobre cuestiones técnicas.
- Una aplicación de TI comercial utilizada para realizar encargos de auditoría.
- Personas que realizan procedimientos en los encargos de la firma, por ejemplo, auditores de componentes de otras firmas que no están dentro de la red de la firma o personas contratadas para asistir a un conteo de inventario físico en una ubicación remota.
- Un experto externo del auditor utilizado por la firma para ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia de auditoría.

A106. Al identificar y valorar los riesgos de calidad, se requiere que la firma de auditoría obtenga un entendimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que pueden afectar adversamente el logro de los objetivos de calidad, lo cual incluye condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones relacionados con los proveedores de servicios. Al hacerlo, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los recursos proporcionados por los proveedores de servicios, cómo y hasta qué punto serán utilizados por la firma, y las características generales de los proveedores de servicios utilizados por la firma (por ejemplo, los diferentes tipos de otras firmas de servicios profesionales que se utilizan), con el fin de identificar y valorar los riesgos de calidad relacionados con el uso de dichos recursos.

A107. Al determinar si un recurso de un proveedor de servicios es adecuado para su uso en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o en la realización de encargos, la firma puede obtener información sobre el proveedor de servicios y el recurso que proporciona. Las cuestiones que la firma de auditoría puede considerar incluyen:

- El objetivo de calidad relacionado y los riesgos de calidad. Por ejemplo, en el caso de un proveedor que proporciona servicios de metodología, puede haber riesgos de calidad relacionados con el objetivo de calidad del apartado 32(g), tal como un riesgo de calidad de que el proveedor de servicios no actualice la metodología para reflejar cambios en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y el alcance de los recursos y las condiciones del servicio (por ejemplo, en relación con una aplicación de TI, con qué frecuencia se proporcionarán actualizaciones, limitaciones en el uso de la aplicación de TI y cómo el proveedor de servicios aborda la confidencialidad de los datos).
- La extensión en que se utiliza el recurso en toda la firma de auditoría, cómo lo utilizará y si es adecuado para ese fin.
- El grado de personalización del recurso para la firma de auditoría.
- El antecedente del uso de la firma del proveedor de servicios.
- La experiencia del proveedor de servicios en el sector y la reputación en el mercado.

A108. La firma de auditoría puede tener la responsabilidad de tomar acciones adicionales al usar el recurso de un proveedor de servicios para que el recurso funcione de manera eficaz. Por ejemplo, la firma de

auditoría puede necesitar comunicar información al proveedor de servicios para que el recurso funcione de manera eficaz o, en relación con una aplicación de TI, la firma de auditoría puede necesitar tener implementados una infraestructura de soporte de TI y procesos de TI.

Información y comunicación (Ref.: Apartado 33)

A109. La obtención, generación o comunicación de información es generalmente un proceso continuo que involucra a todo el personal y abarca la difusión de información dentro de la firma de auditoría y externamente. La información y comunicación están presentes en todos los componentes del sistema de gestión de la calidad.

El sistema de información de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 33(a))

A110. La información relevante y confiable incluye información precisa, completa, oportuna y válida para permitir el buen funcionamiento del sistema de gestión de calidad de la firma de auditoría y para respaldar las decisiones con respecto al sistema de gestión de la calidad.

A111. El sistema de información puede incluir el uso de elementos manuales o de TI, que afectan la manera en que la información se identifica, captura, procesa, mantiene y comunica. El cumplimiento de los procedimientos para identificar, capturar, procesar, mantener y comunicar información puede asegurarse a través de aplicaciones de TI y, en algunos casos, pueden estar integrados en las respuestas de la firma de auditoría para otros componentes. Además, los registros digitales pueden reemplazar o complementar los registros físicos.

Ejemplo de escalabilidad para demostrar cómo se puede diseñar el sistema de información en una firma menos compleja

Es posible que las firmas menos complejas, con menos personal y participación directa del líder no necesiten políticas y procedimientos rigurosos que especifiquen cómo se debe identificar, capturar, procesar y mantener la información.

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref.: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos del encargo de intercambiar información con la firma y entre sí mediante el establecimiento de canales de comunicación para facilitar la comunicación en toda la firma.

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos del encargo

- La firma comunica la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma al personal y a los equipos del encargo.
- La firma comunica los cambios en el sistema de gestión de la calidad al personal y a los equipos del encargo, en la medida en que los cambios sean relevantes para sus responsabilidades y permita que el personal y los equipos del encargo tomen las medidas oportunas y adecuadas de conformidad con sus responsabilidades.
- La firma comunica información que se obtiene durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos del encargo en la planificación y realización de encargos.
- Los equipos del encargo comunican a la firma información sobre:
  - El cliente, obtenida durante la realización del encargo, que pudo haber causado que la firma rechazara la relación con el cliente o el encargo específico si esa información se hubiera conocido antes de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico.
  - La operación de las respuestas de la firma (por ejemplo, preocupaciones sobre los procesos de la firma para asignar personal a los encargos), que en algunos casos, pueden indicar una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma.
- Los equipos del encargo comunican información al revisor de calidad del encargo o a las personas que brindan consultas.

- Los equipos del encargo del grupo comunican cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, incluidas las cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad del encargo.
- La(s) personas asignadas con la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos del encargo los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas o procedimientos de la firma para abordar dichos cambios.

Comunicación con terceros externos

Comunicación a la red de la firma de auditoría o dentro de ella y a los proveedores de servicios (Ref.: Apartado 33(d)(i))

A113. Además de que la firma de auditoría comunique información a la red de la firma o dentro de ella, o a un proveedor de servicios, la firma de auditoría puede necesitar obtener información de la red, una firma de la red o un proveedor de servicios que apoye a la firma en el diseño, implementación y operación de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplo de información obtenida del interior de la red de la firma de auditoría

La firma obtiene información de la red u otras firmas de la red sobre clientes de otras firmas de la red, donde existen requerimientos de independencia que afectan a la firma.

Comunicación con otros externos a la firma de auditoría (Ref.: Apartado 33(d)(ii))

A114. Ejemplos de casos en los que la ley, la regulación o las normas profesionales pueden requerir que la firma de auditoría comunique información a terceros externos.

- La firma tiene conocimiento del incumplimiento de leyes y regulaciones por parte de un cliente, y los requerimientos de ética aplicables requieren que la firma informe el incumplimiento de las leyes y regulaciones a una autoridad apropiada fuera de la entidad del cliente, o que considere si el informar es una acción adecuada en las circunstancias.
- La ley o regulación requieren que la firma publique un informe de transparencia y especifica la naturaleza de la información que requiere ser incluida en el informe de transparencia.
- La ley o regulación de valores requiere que la firma comunique ciertas cuestiones a los responsables del gobierno corporativo.

A115. En algunos casos, la ley o regulación pueden impedir que la firma de auditoría comunique información relacionada con su sistema de gestión de la calidad externamente.

Ejemplos de casos en los que la firma de auditoría no puede comunicar información externamente

- La ley o regulación de privacidad o confidencialidad prohíbe la divulgación de cierta información.
- La ley, la regulación o los requerimientos de ética aplicables incluyen disposiciones que abordan el deber de la confidencialidad.

Respuestas específicas (Ref.: Apartado 34)

A116. Las respuestas específicas pueden abordar múltiples riesgos de calidad relacionados con más de un objetivo de calidad en diferentes componentes. Por ejemplo, las políticas o procedimientos para quejas y denuncias pueden abordar los riesgos de calidad relacionados con los objetivos de calidad en los recursos (por ejemplo, el compromiso del personal con la calidad), los requerimientos de ética aplicables, el gobierno corporativo y liderazgo. Las respuestas específicas por sí solas no son suficientes para lograr los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 34(a))

A117. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones relativas a la identificación y evaluación de amenazas y cómo deben abordarse. Por ejemplo, el Código IESBA proporciona un marco

de referencia para este propósito y, al aplicar el marco, requiere que la firma de auditoría utilice la prueba de terceros razonables e informados.

A118. Los requerimientos de ética aplicables pueden especificar cómo se requiere que la firma de auditoría responda a un incumplimiento. Por ejemplo, el Código IESBA establece los requerimientos para la firma en caso de incumplimiento del Código IESBA e incluye requerimientos específicos que abordan los incumplimientos de las Normas Internacionales de Independencia, los cuales incluyen requerimientos de comunicación con terceros externos.

A119. Las cuestiones que la firma de auditoría puede abordar relacionadas con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluyen:

- La comunicación de incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables al personal adecuado;
- La evaluación de la importancia de un incumplimiento y su efecto en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables;
- Las acciones a tomar para abordar satisfactoriamente las consecuencias de un incumplimiento, incluyendo que tales acciones se realicen tan pronto como sea posible;
- Determinar si se debe informar un incumplimiento a terceros externos, tal como los responsables del gobierno corporativo de la entidad con la que se relaciona el incumplimiento o a una autoridad de supervisión externa; y
- Determinar las acciones apropiadas que se deben tomar en relación con la persona o personas responsables del incumplimiento.

Quejas y denuncias (Ref.: Apartado 34(c))

A120. El establecimiento de políticas o procedimientos para abordar las quejas y denuncias pueden ayudar a la firma de auditoría a evitar que se emitan informes del encargo que sean inadecuados. También puede ayudar a la firma a:

- Identificar y tratar con las personas, incluidos los líderes, quienes no actúan o no se comportan de una manera que demuestren un compromiso con la calidad y respalden el compromiso de la firma de auditoría con la calidad; o
- Identificación de deficiencias en el sistema de gestión de la calidad.

A121. Las quejas y denuncias pueden ser realizadas por personal u otras personas externas a la firma de auditoría (por ejemplo, clientes, auditores de componentes o individuos dentro de la red de la firma).

Información que se conoce después de aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico (Ref.: Apartado 34(d))

A122. La información que se conoce después de aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico puede:

- Haber existido al momento de la decisión de la firma de auditoría de aceptar o continuar la relación con el cliente o con el encargo específico y la firma no tenía conocimiento de dicha información; o
- Estar relacionada con nueva información que ha surgido desde la decisión de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico.

Ejemplos de cuestiones abordadas en las políticas o procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que se conoce información después de aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico que pudo haber afectado la decisión de la firma de aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico.

- Llevar a cabo consultas dentro de la firma o con un asesor legal.
- Considerar si hay un requerimiento profesional, legal o reglamentario para que la firma continúe con el encargo.
- Discutir con el nivel apropiado de la dirección del cliente y con los responsables del gobierno corporativo o la parte contratante, la acción que la firma podría tomar con base en los hechos y circunstancias relevantes.
- Cuando se determina que renunciar es una acción apropiada:

- Informar a la dirección del cliente y a los responsables del gobierno corporativo o la parte contratante de esta decisión y las razones de la renuncia.
- Considerar si existe un requerimiento profesional, legal o reglamentario para que la firma informe a las autoridades reguladoras sobre la renuncia al encargo, o tanto al encargo como a la relación con el cliente, junto con las razones para la renuncia.

A123. En algunas circunstancias, la ley o reglamentación jurisdiccional puede imponer una obligación a la firma de auditoría de aceptar o continuar un encargo con el cliente, o en el caso del sector público, la firma puede ser nombrada a través de disposiciones legales.

Ejemplo de cuestiones abordadas en las políticas o procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la firma está obligada a aceptar o continuar con un encargo o la firma no puede renunciar a un encargo, y la firma tiene conocimiento de información que hubiera causado que la firma declinara o interrumpiera el encargo

- La firma considera el efecto de la información en la realización del encargo.
- La firma comunica la información al socio del encargo y solicita al socio del encargo que aumente la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- La firma asigna personal con más experiencia al encargo.
- La firma determina que se debe realizar una revisión de calidad del encargo.

Comunicación con terceros externos (Ref.: Apartado 34(e))

A124. La capacidad de la firma de auditoría para mantener la confianza de las partes interesadas en la calidad de sus encargos puede mejorarse mediante una comunicación relevante, confiable y transparente de la firma sobre las actividades que ha emprendido para abordar la calidad y la eficacia de esas actividades.

A125. Los terceros externos que pueden utilizar información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, y el grado de su interés en el sistema de gestión de la calidad de la firma, pueden variar según la naturaleza y las circunstancias de la firma y sus encargos.

Ejemplos de terceros externos que pueden utilizar información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

- La dirección o los responsables del gobierno corporativo de los clientes de la firma pueden usar la información para determinar si nombrar a la firma para realizar un encargo.
- Las autoridades de supervisión externa pueden haber indicado la información para respaldar sus responsabilidades en el monitoreo de la calidad de los encargos de una jurisdicción y en el conocimiento del trabajo de las firmas.
- Otras firmas que utilizan el trabajo de la firma de auditoría en la realización de encargos (por ejemplo, en relación con una auditoría de grupo) pueden haber requerido dicha información.
- Otros usuarios de los informes de encargos de la firma, tal como los inversionistas que utilizan dichos informes para su toma de decisiones, pueden haber indicado su interés por la información.

A126. La información sobre el sistema de gestión de la calidad proporcionada a terceros externos, incluida la información comunicada a los responsables del gobierno corporativo sobre cómo el sistema de gestión de la calidad respalda la realización consistente de encargos de calidad, puede abordar cuestiones tales como:

- La naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría, tal como la estructura organizacional, el modelo de negocios, la estrategia y el entorno operativo.
- El gobierno corporativo y liderazgo de la firma de auditoría, tal como su cultura, cómo demuestra un compromiso con la calidad y las funciones, responsabilidades y autoridad asignadas con respecto al sistema de gestión de la calidad.
- Cómo la firma de auditoría cumple con sus responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

- Los factores que contribuyen a los encargos de calidad, por ejemplo, esa información se puede presentar en forma de indicadores de calidad de los encargos con la descripción apropiada para explicar los indicadores.
- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría y las inspecciones externas, y cómo la firma ha corregido las deficiencias identificadas o está respondiendo de alguna otra forma.
- La evaluación realizada de conformidad con los apartados 53 a 54 acerca de si el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema y la conclusión al respecto, incluido el fundamento de los juicios realizados al realizar la evaluación y la conclusión.
- Cómo ha respondido la firma de auditoría a nuevos pronunciamientos y cambios en las circunstancias de la firma o sus encargos, incluida la forma en que el sistema de gestión de la calidad se ha adaptado para responder a esos cambios.
- La relación entre la firma de auditoría y la red, la estructura general de la red, una descripción de los requerimientos de la red y los servicios de la red, las responsabilidades de la firma de auditoría y la red (incluyendo que la firma es en última instancia responsable del sistema de gestión de la calidad), y la información sobre el alcance general y los resultados de las actividades de seguimiento de la red en las firmas de la red.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo (Ref.: Apartado 34(e))

A127. La forma en que se lleva a cabo la comunicación con los responsables del gobierno corporativo (es decir, por la firma de auditoría o el equipo del encargo) puede depender de las políticas o procedimientos de la firma y de las circunstancias del encargo.

A128. La NIA 260 (Revisada) aborda la responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros, y aborda la determinación del auditor sobre la persona o personas adecuadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con quienes comunicarse[19] y el proceso de comunicación.[20] En algunas circunstancias, puede ser adecuado comunicarse con los responsables del gobierno corporativo de entidades distintas a las entidades cotizadas (o al realizar otros encargos), por ejemplo, entidades que pueden tener características de interés público o responsabilidad pública, tales como:

- Entidades que mantienen una cantidad significativa de activos, en capacidad fiduciaria, para un gran número de partes interesadas, incluidas instituciones financieras, como ciertos bancos, compañías de seguros y fondos de pensiones.
- Entidades con alto perfil público, o cuya dirección o propietarios tengan un alto perfil público.
- Entidades con un gran número y gran variedad de partes interesadas.

Consideraciones del sector público

A129. La firma de auditoría puede determinar que es adecuado comunicar a los responsables del gobierno corporativo de una entidad del sector público sobre cómo el sistema de gestión de la calidad de la firma soporta la realización consistente de encargos de calidad, tomando en cuenta el tamaño y la complejidad de la entidad del sector público, la variedad de partes interesadas, la naturaleza de los servicios que proporciona, y la función y responsabilidades de los responsables del gobierno corporativo.

Determinar cuándo es apropiado comunicarse con terceros externos (Ref.: Apartado 34(e)(ii))

[19] NIA 260, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 11-13.

[20] NIA 260 (Revisada), apartados 18-22.

A130. La determinación de la firma de auditoría de cuándo es adecuado comunicarse con terceros externos sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma, es una cuestión de juicio profesional y puede estar influenciada por cuestiones tales como:

- Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los tipos de entidades para las que se realizan dichos encargos.
- La naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría.
- La naturaleza del entorno operativo de la firma de auditoría, tal como la práctica de negocios habitual en la jurisdicción de la firma y las características de los mercados financieros en los que opera la firma.
- La extensión con la cual la firma de auditoría ya se ha comunicado con terceros externos de conformidad con la ley o regulación (es decir, si son necesarias más comunicaciones y, de ser así, las cuestiones que se comunicarán).
- Las expectativas de los terceros interesados en la jurisdicción de la firma de auditoría, incluido el conocimiento e interés que los terceros externos han expresado sobre los encargos realizados por la firma y los procesos de la firma para realizar los encargos.
- Tendencias jurisdiccionales.
- La información que ya está disponible para terceros externos.
- Cómo los terceros externos pueden utilizar la información y su entendimiento general sobre las cuestiones relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y de las auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.
- Los beneficios de la comunicación externa para el interés público y si se espera razonablemente que ésta compense los costos (monetarios o de otro tipo) de dicha comunicación.

Las cuestiones anteriores también pueden afectar la información proporcionada por la firma de auditoría en la comunicación, y la naturaleza, oportunidad, extensión y lo adecuado de la comunicación.

Naturaleza, oportunidad y extensión y lo adecuado de la comunicación con terceros externos (Ref.: Apartado 34(e)(iii))

A131. La firma de auditoría puede considerar los siguientes atributos al preparar la información que se comunica a terceros externos:

- La información es específica a las circunstancias de la firma de auditoría. Relacionar los asuntos en la comunicación de la firma directamente con las circunstancias específicas de la firma puede ayudar a minimizar el potencial de que dicha información se vuelva demasiado estandarizada y menos útil con el tiempo.
- La información es presentada de una manera clara y comprensible y la forma de presentación no es engañosa ni influiría de manera inapropiada en los usuarios de la comunicación (por ejemplo, la información se presenta de manera que equilibra adecuadamente los aspectos positivos y negativos del asunto que se está comunicando).
- La información es precisa y completa en todos los aspectos materiales y no contiene información que sea engañosa.
- La información toma en consideración las necesidades de información de los usuarios a quienes está destinada. Al considerar las necesidades de información de los usuarios, la firma de auditoría puede considerar asuntos como el nivel de detalle que los usuarios encontrarían significativo y si los usuarios tienen acceso a información relevante a través de otras fuentes (por ejemplo, el sitio web de la firma).

A132. La firma de auditoría utiliza el juicio profesional para determinar, en las circunstancias, lo forma apropiada de comunicación con el tercero externo, incluida la comunicación con los responsables del gobierno corporativo al realizar una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, que puede hacerse de forma oral o por escrito. En consecuencia, la forma de comunicación puede variar.

Ejemplos de formas de comunicación con terceros externos

- Una publicación tal como un informe de transparencia o un informe de calidad de la auditoría.
- Comunicación escrita dirigida a partes interesadas específicas (por ejemplo, información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría).
- Conversaciones e interacciones directas con el tercero externo (por ejemplo, discusiones entre el equipo del encargo y los responsables del gobierno de la entidad).
- Una página web.
- Otras formas de medios digitales, tal como las redes sociales, o entrevistas o presentaciones a través de webcast o video.

Encargos sujetos a una revisión de calidad del encargo

Revisión de calidad del encargo requerida por la ley o regulación (Ref.: Apartado 34(f)(ii))

A133. La ley o la regulación pueden exigir que se realice una revisión de calidad del encargo, por ejemplo, para encargos de auditoría de entidades que:

- Son entidades de interés público según se definen en una jurisdicción en particular;
- Operan en el sector público o que son receptoras de financiación gubernamental o entidades con responsabilidad pública;
- Operan en ciertos sectores (por ejemplo, instituciones financieras como bancos, compañías de seguros y fondos de pensiones);
- Cumplen con un umbral de activos especificado; o
- Están bajo la gestión de un tribunal o proceso judicial (por ejemplo, liquidación).

Revisión de calidad del encargo como respuesta para abordar uno o más riesgos de calidad (Ref.: Apartado 34(f)(iii))

A134. El conocimiento de la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que pueden afectar adversamente el logro de los objetivos de calidad, tal como lo requiere el apartado 25(a) (ii), se relaciona con la naturaleza y circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría. Al diseñar e implementar respuestas para abordar uno o más riesgos de calidad, la firma puede determinar que una revisión de calidad del encargo es una respuesta adecuada con fundamento en las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad.

Ejemplos de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que dan lugar a uno o más riesgos de calidad por los cuales una revisión de calidad del encargo puede ser una respuesta adecuada

Los relativos a los tipos de encargos que realiza la firma e informes a emitir:

- Encargos que implican un alto nivel de complejidad o juicio, como:
  - Auditorías de estados financieros de entidades que operan en un sector que generalmente tiene estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre (por ejemplo, ciertas instituciones financieras grandes o entidades mineras), o para entidades por las cuales existen incertidumbres relacionadas con eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa de su capacidad de continuar como empresa en funcionamiento.
  - Un encargo de aseguramiento que requiere habilidades y conocimientos especializados para medir o evaluar el asunto subyacente objeto de análisis en función de los criterios aplicables (por ejemplo, una declaración de gases de efecto invernadero en la que hay incertidumbres importantes asociadas con las cantidades informadas en la misma).
- Encargos en los que se han encontrado cuestiones, tales como encargos de auditoría con hallazgos recurrentes de inspecciones internas o externas, deficiencias significativas no remediadas en el control interno o una reformulación material de información comparativa en los estados financieros.
- Encargos en los que se identifican circunstancias inusuales durante el proceso de aceptación y continuidad de la firma (por ejemplo, un nuevo cliente que tuvo un desacuerdo con su auditor anterior).

- Encargos que involucran informar sobre la información financiera o no financiera que se espera que se incluya en un informe para un regulador, y que puede implicar un mayor grado de juicio, como la información financiera proforma que se incluirá en un prospecto.

Los relacionados con los tipos de entidades para las que se realizan los encargos:

- Entidades en sectores novedosos, o por los que la firma no tiene experiencia previa.
- Entidades por las que un regulador de valores o de asesores bursátiles ha expresado preocupaciones en sus comunicaciones.
- Entidades distintas de las entidades cotizadas que pueden tener características de interés público o responsabilidad pública, por ejemplo:
  - Entidades que poseen una cantidad significativa de activos en capacidad fiduciaria para un gran número de partes interesadas, incluidas instituciones financieras, tal como ciertos bancos, compañías de seguros y fondos de pensiones por las que la ley o la regulación no requieren una revisión de la calidad del encargo.
  - Entidades con alto perfil público, o cuya dirección o propietarios tengan un alto perfil público.
  - Entidades con un gran número y gran variedad de partes interesadas.

A135. Las respuestas de la firma de auditoría para abordar los riesgos de calidad pueden incluir otras formas de revisiones del encargo que no son una revisión de calidad del encargo. Por ejemplo, para las auditorías de estados financieros, las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir revisiones de los procedimientos del equipo del encargo sobre los riesgos significativos o revisiones de ciertos juicios significativos por personal que tiene experiencia técnica especializada. En algunos casos, estos otros tipos de revisiones del encargo pueden realizarse además de una revisión de calidad del encargo.

A136. En algunos casos, la firma de auditoría puede determinar que no hay auditorías u otros encargos para los que una revisión de calidad del encargo u otra forma de revisión del encargo sea una respuesta adecuada para abordar los riesgos de calidad.

Consideraciones del sector público

A137. La naturaleza y las circunstancias de las entidades del sector público (por ejemplo, debido a su tamaño y complejidad, la variedad de sus partes interesadas o la naturaleza de los servicios que brindan) pueden dar lugar a riesgos de calidad. En estas circunstancias, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de calidad del encargo es una respuesta adecuada para abordar dichos riesgos de calidad. La ley o regulación pueden establecer requerimientos de información adicionales para los auditores de las entidades del sector público (por ejemplo, un informe por separado sobre los casos de incumplimiento de la ley o regulación a la legislatura u otro órgano de gobierno o comunicar dichos casos en el informe del auditor sobre los estados financieros). En tales casos, la firma de auditoría también puede considerar la complejidad de dicha información, y su importancia para los usuarios, al determinar si una revisión de calidad del encargo es una respuesta adecuada.

Proceso de seguimiento y corrección (Ref.: Apartados 35-47)

A138. Además de permitir la evaluación del sistema de gestión de la calidad, el proceso de seguimiento y corrección facilita la mejora proactiva y continua de la calidad del encargo y del sistema de gestión de la calidad. Por ejemplo:

- Debido a las limitaciones inherentes de un sistema de gestión de la calidad, la identificación de las deficiencias por parte de la firma de auditoría no es inusual y es un aspecto importante del sistema de gestión de la calidad, porque la pronta identificación de las deficiencias permite a la firma corregirlas de manera oportuna y eficaz y contribuye a una cultura de mejora continua.
- Las actividades de seguimiento pueden proporcionar información que permita a la firma de auditoría prevenir una deficiencia respondiendo a un hallazgo que, durante un período de tiempo, podría conducir a una deficiencia.

Diseño y desarrollo de las actividades de seguimiento (Ref.: Apartados 37-38)

A139. Las actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden comprender una combinación de actividades de monitoreo continuo y actividades de monitoreo periódicas. Las actividades de monitoreo continuo son generalmente actividades de rutina, construidas en los procesos de la firma de auditoría y se realizan en tiempo real, reaccionando a condiciones cambiantes. La firma de auditoría lleva a cabo actividades de monitoreo periódicas en determinados intervalos. En la mayoría de los casos, las actividades continuas de monitoreo proporcionan información sobre el sistema de gestión de la calidad de manera oportuna.

A140. Las actividades de seguimiento pueden incluir la inspección de encargos en proceso. Las inspecciones de los encargos están diseñadas para monitorear que un aspecto del sistema de gestión de la calidad está diseñado, implementado y operando de la manera prevista. En algunas circunstancias, el sistema de gestión de la calidad puede incluir respuestas diseñadas para revisar encargos mientras están en proceso de ejecución, que parecen de naturaleza similar a una inspección de encargos en proceso (por ejemplo, revisiones que están diseñadas para detectar fallas o deficiencias en el sistema de gestión de la calidad para que puedan evitar que se produzca un riesgo de calidad). La finalidad de la actividad guiará su diseño e implementación, y dónde entra dentro del sistema de gestión de la calidad (es decir, si es una inspección de un encargo en proceso que es una actividad de seguimiento, o una revisión de un encargo que es respuesta para abordar un riesgo de calidad).

A141. La naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento, también pueden verse afectados por factores, que incluyen:

- La dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría.
- La participación de la red de la firma de auditoría en las actividades de seguimiento.
- Los recursos que la firma de auditoría pretende utilizar para permitir las actividades de seguimiento, tal como el uso de aplicaciones de TI.

A142. Al realizar actividades de seguimiento, la firma de auditoría puede determinar que se necesitan cambios en la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento, como cuando los hallazgos indican la necesidad de actividades de seguimiento más extensas.

El diseño del proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría y el proceso de seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 37(c))

A143. La forma en que se diseña el proceso de valoración de riesgos de la firma de auditoría (por ejemplo, un proceso centralizado o descentralizado, o la frecuencia de su revisión) puede afectar la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento, incluidas las actividades de seguimiento sobre el proceso de valoración de riesgos de la firma.

A144. La forma en que se diseña el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (es decir, la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento y corrección, teniendo en cuenta la naturaleza y circunstancias de la firma) puede afectar las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría para determinar si el proceso de seguimiento y corrección está logrando la finalidad prevista como se describe en el apartado 35.

Ejemplo de escalabilidad para demostrar las actividades de seguimiento para el proceso de seguimiento y corrección

- En una firma menos compleja, las actividades de seguimiento pueden ser simples, ya que la información sobre el proceso de seguimiento y corrección puede estar fácilmente disponible en la forma en que los líderes conocen, con base en su interacción frecuente con el sistema de gestión de la calidad, la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento realizadas, los resultados de las actividades de seguimiento y las acciones de la firma para abordar los resultados.
- En una firma más compleja, las actividades de seguimiento para el proceso de seguimiento y corrección pueden diseñarse específicamente para determinar que el proceso de seguimiento y corrección está proporcionando información relevante, fiable y oportuna sobre el sistema de gestión de la calidad y respondiendo adecuadamente a las deficiencias identificadas.

Cambios en el sistema de gestión de la calidad (Ref.: Apartado 37(d)) A145. Los cambios en el sistema de gestión de la calidad pueden incluir:

- Cambios para abordar una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad.
- Cambios en los objetivos de la calidad, riesgos de calidad o respuestas como resultado de cambios en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y sus encargos.

Cuando ocurren cambios, las actividades de seguimiento previas emprendidas por la firma de auditoría ya no pueden proporcionarle información para respaldar la evaluación del sistema de gestión de la calidad y, por lo tanto, las actividades de seguimiento de la firma pueden incluir el monitoreo de esas áreas de cambio.

Actividades de seguimiento previas (Ref.: Apartado 37(e))

A146. Los resultados de las actividades de seguimiento previas de la firma de auditoría pueden indicar áreas del sistema donde puede surgir una deficiencia, particularmente áreas donde hay un historial de deficiencias identificadas.

A147. Es posible que las actividades de seguimiento previas, llevadas a cabo por la firma de auditoría, ya no le proporcionen información para respaldar la evaluación del sistema, incluso en áreas del sistema de gestión de la calidad que no han cambiado, particularmente cuando ha transcurrido tiempo desde que se llevaron a cabo las actividades de seguimiento.

Otra información relevante (Ref.: Apartado 37(f))

A148. Además de las fuentes de información indicadas en el apartado 37(f), otra información relevante puede incluir:

- Información comunicada por la red de la firma de auditoría de conformidad con los apartados 50(c) y 51(b) sobre el sistema de gestión de calidad de la firma, incluidos los requerimientos de la red o los servicios de la red que la firma ha incluido en su sistema de gestión de calidad.
- Información comunicada por un proveedor de servicios sobre los recursos que la firma de auditoría utiliza en su sistema de gestión de la calidad.
- Información de los reguladores sobre las entidades, para las que la firma de auditoría realiza encargos, que está a disposición de la firma, tal como información de un regulador de valores sobre una entidad para la cual la firma realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad).

A149. Los resultados de las inspecciones externas u otra información relevante, tanto interna como externa, pueden indicar que las actividades de seguimiento previas realizadas por la firma de auditoría no identificaron una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Esta información puede afectar la consideración de la firma de la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento.

A150. Las inspecciones externas no sustituyen las actividades de seguimiento interno de la firma de auditoría. Sin embargo, los resultados de las inspecciones externas informan sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de las actividades de seguimiento.

Inspecciones de los encargos (Ref.: Apartado 38)

A151. Ejemplos de cuestiones del apartado 37 que la firma de auditoría puede considerar, al seleccionar encargos finalizados para inspección

- En relación con las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones que dan origen a los riesgos de calidad:
  - Los tipos de encargos realizados por la firma y el grado de experiencia de la firma en la realización del tipo de encargo.
  - Los tipos de entidades para las que se realizan encargos, por ejemplo:
    - Entidades cotizadas.
    - Entidades que operan en un sector novedoso.
    - Entidades que operan en sectores asociados con un alto nivel de complejidad o juicio.
    - Entidades que operan en un sector que es nuevo para la firma.
  - La antigüedad y la experiencia de los socios del encargo.

- Los resultados de inspecciones previas de encargos finalizados, incluyendo a cada socio del encargo.
- En relación con otra información relevante:
  - Quejas o denuncias sobre un socio del encargo.
  - Los resultados de las inspecciones externas, incluidas las de cada socio del encargo.
  - Los resultados de la evaluación de la firma del compromiso de cada socio del encargo con la calidad.

A152. La firma de auditoría puede llevar a cabo múltiples actividades de seguimiento, distintas de la inspección de encargos finalizados, que se centran en determinar si los encargos han cumplido con las políticas o procedimientos. Estas actividades de seguimiento pueden realizarse en determinados encargos o socios del encargo. La firma de auditoría puede utilizar la naturaleza y la extensión de estas actividades de seguimiento, y los resultados, para determinar:

- Qué encargos finalizados seleccionar para su inspección;
- Qué socios del encargo seleccionar para su inspección;
- Con qué frecuencia seleccionar un socio del encargo para la inspección; o
- Qué aspectos del encargo se deben considerar al realizar la inspección de los encargos finalizados.

A153. La inspección de los encargos finalizados para los socios del encargo sobre una base cíclica puede ayudar a la firma de auditoría a dar seguimiento sobre si los socios del encargo han cumplido con su responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en los encargos a los que están asignados.

Ejemplo de cómo la firma de auditoría puede aplicar una base cíclica para la inspección de encargos finalizados para cada socio del encargo

La firma puede establecer políticas o procedimientos que aborden la inspección de encargos finalizados que:

- Establecen el período estándar del ciclo de inspección, tal como la inspección de un encargo finalizado para cada socio del encargo que realiza auditorías de estados financieros una vez cada tres años, y para todos los demás socios del encargo, una vez cada cinco años;
- Establecen los criterios para seleccionar los encargos finalizados, incluido que para un socio del encargo que realiza auditorías de estados financieros, el encargo o los encargos seleccionados incluyen un encargo de auditoría;
- Abordan la selección de socios del encargo de una manera impredecible; y
- Abordan cuándo es necesario o apropiado seleccionar socios del encargo con más o menos frecuencia que el período estándar establecido en la política, por ejemplo:
  - La firma puede seleccionar socios del encargo con más frecuencia que el período estándar establecido en la política de la firma cuando:
    - La firma ha identificado múltiples deficiencias que han sido evaluadas como severas, y la firma determina que se necesita una inspección cíclica más frecuente para todos los socios del encargo.
    - El socio del encargo realiza encargos para entidades que operan en un determinado sector donde existen altos niveles de complejidad o juicio.
    - Un encargo realizado por el socio del encargo ha estado sujeto a otras actividades de seguimiento, y los resultados de las otras actividades de seguimiento fueron insatisfactorios.
    - El socio del encargo ha realizado un encargo para una entidad que opera en un sector en el que el socio del encargo tiene experiencia limitada.
    - El socio del encargo es un socio recién nombrado o se ha incorporado recientemente a la firma desde otra firma u otra jurisdicción.
  - La firma puede diferir la selección del socio del encargo (por ejemplo, diferir por un año adicional al período estándar establecido en la política de la firma) cuando:

- Los encargos realizados por el socio del encargo han estado sujetos a otras actividades de seguimiento durante el período estándar establecido en la política de la firma; y
- Los resultados de las otras actividades de seguimiento proporcionan información suficiente sobre el socio del encargo (es decir, es poco probable que realizar la inspección de los encargos finalizados, proporcione a la firma información adicional sobre el socio del encargo).

A154. Las cuestiones consideradas en una inspección de un encargo dependen de cómo se utilizará la inspección para monitorear el sistema de gestión de la calidad. Por lo general, la inspección de un encargo incluye determinar que las respuestas que se implementan al nivel del encargo (por ejemplo, las políticas y procedimientos de la firma de auditoría con respecto a la realización del encargo), se han implementado tal como se diseñaron y están operando de manera eficaz.

Personas que realizan las actividades de seguimiento (Ref.: Apartado 39(b))

A155. Las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables son relevantes en el diseño de las políticas o procedimientos que abordan la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Una amenaza de autoevaluación puede surgir cuando una persona que realiza:

- Una inspección de un encargo fue:
  - En el caso de una auditoría de estados financieros, un miembro del equipo del encargo o fue el revisor de calidad de ese encargo o del encargo del período financiero posterior; o
  - Para todos los demás encargos, un miembro del equipo del encargo o el revisor de calidad de ese encargo.
- Otro tipo de actividad de seguimiento ha participado en el diseño, ejecución u operación de la respuesta que se está monitoreando.

A156. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría menos compleja, puede que no haya personal que tenga la competencia, capacidades, tiempo u objetividad para realizar las actividades de seguimiento. En estas circunstancias, la firma de auditoría puede utilizar servicios de la red o un proveedor de servicios para realizar las actividades de seguimiento.

Evaluar los hallazgos e identificar las deficiencias (Ref.: Apartados 16(a), 40–41)

A157. La firma de auditoría acumula los hallazgos de la realización de las actividades de seguimiento, inspecciones externas y otras fuentes relevantes.

A158. La información acumulada por la firma de auditoría de las actividades de seguimiento, inspecciones externas y otras fuentes relevantes, puede revelar otras observaciones sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma, tales como:

- Acciones, comportamientos o condiciones que han dado lugar a resultados positivos en el contexto de la calidad o la eficacia del sistema de gestión de la calidad; o
- Circunstancias similares en las que no se observaron hallazgos (por ejemplo, encargos en los que no se observaron hallazgos y los encargos tienen una naturaleza similar a los encargos en los que se notaron hallazgos).

Pueden ser útiles para la firma de auditoría otras observaciones, ya que pueden ayudar a la firma a investigar la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas, para indicar prácticas que la firma puede respaldar o aplicar de manera más amplia (por ejemplo, en todos los encargos) o para resaltar oportunidades para la firma para mejorar el sistema de gestión de la calidad.

A159. La firma de auditoría ejerce su juicio profesional para determinar si los hallazgos, individualmente o en combinación con otros hallazgos, dan lugar a una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Al realizar el juicio, la firma de auditoría necesita tener en cuenta la importancia relativa de los hallazgos en el contexto de los objetivos de calidad, los riesgos de calidad, las respuestas u otros aspectos del sistema de gestión de la calidad con los que se relacionan. Los juicios de la firma de auditoría pueden verse afectados por factores cuantitativos y cualitativos relevantes para los hallazgos. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede determinar que es adecuado obtener más información sobre

los hallazgos para determinar si existe una deficiencia. No todos los hallazgos, incluidos los de los encargos, serán una deficiencia.

A160. Ejemplos de factores cuantitativos y cualitativos que una firma puede considerar para determinar si los hallazgos dan lugar a una deficiencia

Riesgos de calidad y respuestas

- Si los hallazgos se relacionan con una respuesta:
  - Cómo está diseñada la respuesta, por ejemplo, la naturaleza de la respuesta, la frecuencia de su ocurrencia (en su caso) y la importancia relativa de la respuesta para abordar los riesgos de calidad y lograr los objetivos de calidad a los que se refiere.
  - La naturaleza del riesgo de calidad con el que se relaciona la respuesta y el grado en que los hallazgos indican que el riesgo de calidad no se ha abordado.
  - Si hay otras respuestas que abordan el mismo riesgo de calidad y si hay hallazgos para esas respuestas.

Naturaleza de los hallazgos y su generalización

- La naturaleza de los hallazgos. Por ejemplo, los hallazgos relacionados con las acciones y comportamiento de los líderes pueden ser cualitativamente significativos, dado el efecto generalizado que esto podría tener en el sistema de gestión de la calidad en su conjunto.
- Si los hallazgos, en combinación con otros hallazgos, indican una tendencia o un problema sistemático. Por ejemplo, hallazgos de compromisos similares que aparecen en múltiples encargos pueden indicar un problema sistémico.

Extensión de la actividad de seguimiento y extensión de los hallazgos

- La extensión de la actividad de seguimiento de la que surgieron los hallazgos, incluido el número o tamaño de las selecciones.
- La extensión de los hallazgos en relación con la selección cubierta por la actividad de seguimiento y en relación con la tasa de desviación esperada. Por ejemplo, en el caso de inspección de encargos, el número de encargos seleccionados donde se identificaron los hallazgos, en relación con el número total de encargos seleccionados y la tasa de desviación esperada establecida por la firma.

A161. La evaluación de los hallazgos y la identificación de deficiencias y la evaluación de la severidad y la generalización de una deficiencia identificada, incluida la investigación de la causa o causas de origen de una deficiencia identificada, son parte de un proceso iterativo y no lineal.

Ejemplos de cómo el proceso de evaluación de hallazgos e identificación de deficiencias, evaluación de las deficiencias identificadas, incluida la investigación de la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas, es iterativo y no lineal

- Al investigar la causa o causas de origen de una deficiencia identificada, la firma puede identificar una circunstancia que tenga similitudes con otras circunstancias en las que hubo hallazgos que no se consideraron una deficiencia. Como resultado, la firma ajusta su evaluación de los otros hallazgos y los clasifica como una deficiencia.
- Al evaluar la severidad y la generalización de una deficiencia identificada, la firma puede identificar una tendencia o un problema sistémico que se correlaciona con otros hallazgos que no se consideraron deficiencias. Como resultado, la firma ajusta su evaluación de los otros hallazgos y también los clasifica como deficiencias.

A162. Los resultados de las actividades de seguimiento, los resultados de las inspecciones externas y de otra información relevante (por ejemplo, actividades de seguimiento de la red o quejas y denuncias) pueden revelar información sobre la eficacia del proceso de seguimiento y corrección. Por ejemplo, los resultados de las inspecciones externas pueden proporcionar información sobre el sistema de gestión de la calidad que no ha sido identificada por el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, lo que puede resaltar una deficiencia en ese proceso.

Evaluar las deficiencias identificadas (Ref.: Apartado 41)

A163. Los factores que la firma de auditoría puede considerar al evaluar la severidad y la generalización de una deficiencia identificada incluye:

- La naturaleza de la deficiencia identificada, incluido el aspecto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría con el que se relaciona la deficiencia, y si la deficiencia está en el diseño, implementación u operación del sistema de gestión de la calidad;
- En el caso de las deficiencias identificadas relacionadas con las respuestas, si existen respuestas compensatorias para abordar el riesgo de calidad al que se refiere la respuesta;
- La causa o causas de origen de la deficiencia identificada;
- La frecuencia con la que ocurrió la cuestión que dio lugar a la deficiencia identificada; y
- La magnitud de la deficiencia identificada, la rapidez con que ocurrió y el tiempo durante la cual existió y tuvo un efecto en el sistema de gestión de la calidad.

A164. La severidad y la generalización de las deficiencias identificadas afectan la evaluación del sistema de gestión de la calidad que lleva a cabo la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad.

Causa de origen de las deficiencias identificadas (Ref.: Apartado 41(a))

A165. El objetivo de investigar la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas es conocer las circunstancias subyacentes que causaron las deficiencias para permitir a la firma de auditoría:

- Evaluar la severidad y la generalización de las deficiencias identificadas; y
- Corregir adecuadamente la deficiencia identificada.

Realizar un análisis de la causa de origen involucra a aquellos que realizan la evaluación y ejercen su juicio profesional basándose en la evidencia disponible.

A166. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados para conocer la causa o causas de origen de una deficiencia identificada también pueden verse afectados por la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría, tales como:

- La complejidad y características operativas de la firma de auditoría:
- La dimensión de la firma de auditoría.
- La dispersión geográfica de la firma de auditoría.
- Cómo está estructurada la firma de auditoría o el grado en que la firma concentra o centraliza sus procesos o actividades.

Ejemplos de cómo la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible severidad y la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría pueden afectar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos para conocer la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas.

- La naturaleza de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma para conocer la causa o causas de origen de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos en circunstancias en las que se emitió un informe del encargo relacionado con una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada que era inadecuado o la deficiencia identificada se relaciona con los comportamientos o las acciones de los líderes respecto de la calidad.
- La posible severidad de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma para conocer la causa o causas de origen de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos en circunstancias en las que la deficiencia ha sido identificada en múltiples encargos o hay una indicación de que las políticas o procedimientos tienen altas tasas de incumplimiento.
- Naturaleza y circunstancias de la firma:
    - En el caso de una firma menos compleja con una sola ubicación, los procedimientos de la firma para conocer la causa o causas de origen de una deficiencia identificada pueden ser simples, ya que la información para obtener el entendimiento puede estar fácilmente disponible y concentrada, y la causa o causas de origen pueden ser más evidentes.
    - En el caso de una firma más compleja con múltiples ubicaciones, los procedimientos de la firma para conocer la causa o causas de origen de una deficiencia identificada pueden incluir el uso de personas específicamente capacitadas para investigar la causa o causas de origen de las

deficiencias identificadas y desarrollar una metodología con más procedimientos formalizados para identificar la causa o causas de origen.

A167. Al investigar la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede considerar el por qué las deficiencias no surgieron en otras circunstancias que sean de naturaleza similar a la cuestión con la que se relaciona la deficiencia identificada. Esta información también puede ser útil para determinar cómo remediar una deficiencia identificada.

Ejemplo de cuándo no surgió una deficiencia en otras circunstancias de naturaleza similar, y cómo esta información ayuda a la firma de auditoría a investigar la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas

La firma puede determinar que existe una deficiencia porque se han producido hallazgos similares en múltiples encargos. Sin embargo, no se han encontrado hallazgos en otros diversos encargos dentro de la misma población que se está probando. Al contrastar los encargos, la firma concluye que la causa fundamental de la deficiencia identificada es la falta de participación adecuada de los socios del encargo en las etapas clave de los encargos.

A168. Identificar una causa o causas de origen que sean apropiadamente específicas puede respaldar el proceso de la firma de auditoría para remediar las deficiencias identificadas.

Ejemplo de identificación de una causa o causas de origen que es específica

La firma puede identificar que los equipos del encargo que realizan auditorías de estados financieros no están obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las estimaciones contables cuando los supuestos de la dirección tienen un alto grado de subjetividad. Si bien la firma observa que estos equipos del encargo no están ejerciendo un escepticismo profesional adecuado, la causa de origen subyacente de esta cuestión puede estar relacionada con otra cuestión, tal como un entorno cultural que no alienta a los miembros del equipo del encargo a cuestionar a las personas con mayor autoridad o con dirección, supervisión y revisión insuficientes del trabajo realizado en los encargos.

A169. Además de investigar la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría también puede investigar la causa o causas de origen de los resultados positivos, ya que hacerlo puede revelar oportunidades para que la firma mejore el sistema de gestión de la calidad.

Responder a las deficiencias identificadas (Ref.: Apartado 42)

A170. La naturaleza, oportunidad y la extensión de las acciones correctivas pueden depender de una variedad de factores, que incluyen:

- La causa o causas de origen:
- La severidad y la generalización de la deficiencia identificada y, por lo tanto, la urgencia con la que se debe abordar.
- La eficacia de las acciones correctivas para abordar la causa o causas de origen, tal como si la firma de auditoría necesita implementar más de una acción correctiva para abordar la causa o causas de origen, o necesita implementar acciones correctivas tales como medidas provisionales hasta que la firma sea capaz de implementar acciones correctivas más efectivas.

A171. En algunas circunstancias, la acción correctiva puede incluir el establecimiento de objetivos de calidad adicionales, o pueden agregarse o modificarse riesgos de calidad o respuestas, porque se determina que no son adecuadas.

A172. En circunstancias en las que la firma de auditoría determina que la causa de origen de una deficiencia identificada se relaciona con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios, la firma también puede:

- Considerar si continuar utilizando los recursos proporcionados por el proveedor de servicios.
- Comunicar la cuestión al proveedor de servicios.

La firma de auditoría es responsable de abordar el efecto de la deficiencia identificada relacionada con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad y de tomar medidas para evitar que la deficiencia se repita con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma. Sin embargo, la firma de auditoría normalmente no es responsable de corregir la deficiencia identificada en nombre del proveedor de servicios o de investigar más a fondo la causa de origen de la deficiencia identificada en el proveedor de servicios.

Hallazgos sobre un encargo en particular (Ref.: Apartado 45)

A173. En circunstancias en las que se omitieron procedimientos o el informe emitido es inadecuado, la acción que tome la firma de auditoría puede incluir:

- Consultar con las personas adecuadas sobre la acción apropiada.
- Discutir el asunto con la gerencia de la entidad o con los responsables del gobierno corporativo.
- Realización de los procedimientos omitidos.

Las acciones tomadas por la firma de auditoría no eximen a la firma de la responsabilidad de tomar acciones adicionales relacionadas con el hallazgo en el contexto del sistema de gestión de la calidad, incluida la evaluación de los hallazgos para identificar deficiencias y, cuando existe una deficiencia, investigar la causa o causas de origen de la deficiencia identificada.

Comunicación continua relativa al seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 46)

A174. La información que se comunica sobre el seguimiento y corrección a la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede comunicarse de manera continua o periódica. La(s) persona(s) puede(n) utilizar la información de varias formas, por ejemplo:

- Como fundamento para futuras comunicaciones al personal sobre la importancia de la calidad.
- Hacer responsables a las personas de las funciones que se les asignan.
- Identificar las preocupaciones clave sobre el sistema de gestión de la calidad de manera oportuna.

La información también proporciona un fundamento para la evaluación del sistema de gestión de la calidad y una conclusión al respecto, como lo establecen los apartados 53 a 54.

Requerimientos de una red o servicios de una red (Ref.: Apartado 48)

A175. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede pertenecer a una red. Las redes pueden establecer requerimientos con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma o pueden poner a disposición servicios o recursos que la firma puede optar por implementar o utilizar en el diseño, implementación y operación de su sistema de gestión de la calidad. Dichos requerimientos o servicios pueden estar destinados a promover una realización consistente de encargos de calidad en las firmas que forman parte de una red. El grado en que la red proporcionará a la firma de auditoría objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas que son comunes en toda la red dependerá de los acuerdos de la firma de auditoría con la red.

Ejemplos de requerimientos de la red

- Requerimientos para que la firma incluya objetivos de calidad adicionales o riesgos de calidad en el sistema de gestión de la calidad de la firma que son comunes en todas las firmas de la red.
- Requerimientos para que la firma incluya respuestas en el sistema de gestión de calidad de la firma que son comunes en todas las firmas de la red. Dichas respuestas diseñadas por la red pueden incluir políticas o procedimientos de la red que especifican las funciones y responsabilidades de los líderes, incluida la forma en que se espera que la firma asigne autoridad y responsabilidad dentro de la firma, o recursos, tal como metodologías desarrolladas por la red para la realización de los encargos o aplicaciones de TI.
- Requerimientos para que la firma esté sujeta a las actividades de seguimiento de la red. Estas actividades de seguimiento pueden estar relacionadas con los requerimientos de la red (por ejemplo, el seguimiento de que la firma ha implementado la metodología de la red de manera apropiada) o el sistema de gestión de la calidad de la firma en general.

Ejemplos de servicios de la red

- Servicios o recursos que son opcionales para que la firma los utilice en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, tales como programas de capacitación voluntaria, uso de auditores de componentes o expertos dentro de la red, o uso de un centro de prestación de servicios establecido en la red, o por otra firma de la red o grupo de firmas de la red.

A176. La red puede establecer responsabilidades para la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o los servicios de la red

Ejemplos de responsabilidades de la firma de auditoría en la implementación de requerimientos de la red o servicios de red

- Se requiere que la firma cuente con cierta infraestructura de TI y procesos de TI para respaldar la aplicación de TI proporcionada por la red que la firma utiliza en el sistema de gestión de la calidad.
- Se requiere que la firma capacite a toda la firma sobre la metodología proporcionada por la red, incluidas las actualizaciones realizadas a la metodología.

A177. El entendimiento de la firma de auditoría sobre los requerimientos de la red o los servicios de la red y las responsabilidades de la firma relacionadas con su implementación, puede obtenerse a través de indagaciones con, o documentación proporcionada por, la red sobre asuntos tales como:

- El gobierno corporativo y liderazgo de la red.
- Los procedimientos realizados por la red para diseñar, implementar y, en su caso, operar, los requerimientos de la red o los servicios de red.
- Cómo la red identifica y responde a los cambios que afectan los requerimientos de la red o los servicios de la red u otra información, tal como cambios en las normas profesionales o información que indica una deficiencia en los requerimientos de la red o los servicios de la red.
- Cómo la red monitorea lo adecuado de los requerimientos de la red o los servicios de la red, que pueden incluir las actividades de seguimiento de las firmas de la red y los procesos de la red para corregir las deficiencias identificadas.

Requerimientos de la red o servicios de la red en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 49)

A178. Las características de los requerimientos de la red o los servicios de la red son una condición, hecho, circunstancia, acción o inacción en la identificación y valoración de los riesgos de calidad.

Ejemplo de un requerimiento de la red o servicio de la red que da lugar a un riesgo de calidad

La red puede requerir que la firma utilice una aplicación de TI para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos que esté estandarizada en toda la red. Esto puede originar un riesgo de calidad de que la aplicación de TI no aborde cuestiones de la ley o regulación local que necesiten ser consideradas por la firma en la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos.

A179. La finalidad de los requerimientos de la red puede incluir la promoción de la realización consistente de encargos de calidad en todas las firmas de la red. La red puede esperar que la firma de auditoría implemente los requerimientos de la red, sin embargo, la firma puede necesitar adaptar o complementar los requerimientos de la red de manera que sean adecuados para la naturaleza y circunstancias de la firma y sus encargos.

Ejemplos de cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser adaptados o complementados	
Requerimientos de una red o servicios de una red	Cómo la firma adapta o complementa el requerimiento de la red o el servicio de la red
La red requiere que la firma incluya ciertos riesgos de calidad en el sistema de gestión de la calidad, de modo que todas las firmas de la red aborden los riesgos de calidad.	Como parte de la identificación y valoración de los riesgos de calidad, la firma incluye los riesgos de calidad que requiere la red. La firma también diseña e implementa respuestas para abordar los riesgos de calidad que requiere la red.
La red requiere que la firma diseñe e implemente ciertas respuestas.	Como parte del diseño e implementación de respuestas, la firma determina:

Ejemplos de cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser adaptados o complementados	
	• Qué riesgos de calidad abordan las respuestas. • Cómo se incorporarán las respuestas requeridas por la red al sistema de gestión de la calidad de la firma, dada la naturaleza y las circunstancias de la firma. Esto puede incluir adaptar la respuesta para reflejar la naturaleza y circunstancias de la firma y sus encargos (por ejemplo, adaptar una metodología para incluir cuestiones relacionadas con la ley o regulación).
La firma utiliza personas de otras firmas de la red como auditores de componentes. Hay requerimientos de la red que conducen a un alto grado de similitud entre los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red. Los requerimientos de la red incluyen criterios específicos que aplican a las personas asignadas para trabajar en un componente para una auditoría de grupo.	La firma establece políticas o procedimientos que requieren que el equipo del encargo confirme con el auditor del componente (es decir, la otra firma de la red) que las personas asignadas al componente cumplen los criterios específicos establecidos en los requerimientos de la red.

A180. En algunas circunstancias, al adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red, la firma de auditoría puede identificar posibles mejoras a los requerimientos de la red o los servicios de la red y puede comunicar estas mejoras a la red.

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 50(c))

A181. Los resultados de las actividades de seguimiento de la red del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría pueden incluir información como:

- Una descripción de las actividades de seguimiento, incluyendo su naturaleza, oportunidad y extensión;
- Hallazgos, deficiencias identificadas y otras observaciones sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (por ejemplo, resultados positivos u oportunidades de la firma para mejorar el sistema de gestión de la calidad); y
- la evaluación de la red de la causa o causas de origen de las deficiencias identificadas, el efecto evaluado de las deficiencias identificadas y las medidas correctivas recomendadas.

Actividades de seguimiento llevadas a cabo por la red en las firmas de la red (Ref.: Apartado 51(b))

A182. La información de la red sobre los resultados generales de las actividades de seguimiento de la red, realizadas a los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red, puede ser en complemento a, o un resumen de, la información descrita en el apartado A181, incluidas las tendencias y áreas comunes de deficiencias identificadas en la red, o resultados positivos que pueden replicarse en toda la red. Esa información puede:

- Ser utilizada por la firma de auditoría:
  - Al identificar y valorar los riesgos de calidad.

- Como parte de otra información relevante considerada por la firma de auditoría para determinar si existen deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma en su sistema de gestión de la calidad.

- Ser comunicada a los socios del encargo del grupo, en el contexto de considerar la competencia y las capacidades de los auditores de componentes de una firma de la red que están sujetos a requerimientos comunes de la red (por ejemplo, objetivos de calidad comunes, riesgos de calidad y respuestas).

A183. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede obtener información de la red sobre las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad de una firma de la red que afecta a la firma de auditoría. La red también puede recopilar información de firmas de la red sobre los resultados de las inspecciones externas sobre los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias en una jurisdicción en particular pueden impedir que la red comparta información con otras firmas de la red o puede restringir la especificidad de dicha información.

A184. En circunstancias en las que la red no proporciona la información sobre los resultados generales de las actividades de seguimiento de la red sobre las firmas de la red, la firma de auditoría puede tomar acciones adicionales, tales como:

- Discutir la cuestión con la red; y
- Determinar el efecto en los encargos de la firma de auditoría y comunicar el efecto a los equipos del encargo.

Deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red, identificadas por la firma de auditoría (Ref.: Apartado 52)

A185. Debido a que los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría forman parte del sistema de gestión de la calidad de la firma, también están sujetos a los requerimientos de esta NIGC con respecto al seguimiento y corrección. Los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser monitoreados por la red, la firma de auditoría o una combinación de ambos.

Ejemplo donde un requerimiento de la red o servicio de la red es monitoreado por la red y por la firma de auditoría

Una red puede realizar actividades de monitoreo al nivel de la red para una metodología común. La firma también monitorea la aplicación de la metodología por parte de los miembros del equipo del encargo mediante la realización de inspecciones del encargo.

A186. Al diseñar e implementar las acciones correctivas para abordar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o los servicios de la red, la firma de auditoría puede:

- Conocer las acciones correctivas planificadas por la red, incluido si la firma de auditoría tiene alguna responsabilidad para implementar las acciones correctivas; y
- Considerar si la firma de auditoría debe tomar medidas correctivas complementarias para abordar la deficiencia identificada y la causa o causas de origen relacionadas, como cuando:
  - La red no ha tomado las medidas correctivas adecuadas; o
  - Las acciones correctivas de la red tomarán tiempo para abordar eficazmente la deficiencia identificada.

Evaluación del sistema de gestión de la calidad (Ref.: Apartado 53)

A187. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n) ser asistida(s) por otras personas para realizar la evaluación. No obstante, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad sigue(n) siendo responsable(s) y rinde(n) cuentas sobre la evaluación.

A188. El momento en el que se realiza la evaluación puede depender de las circunstancias de la firma de auditoría y puede coincidir con el final del año fiscal de la firma o la finalización de un ciclo anual de seguimiento.

A189. La información que proporciona el fundamento para la evaluación del sistema de gestión de la calidad incluye la información comunicada a la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad de conformidad con el apartado 46.

Ejemplos de escalabilidad para demostrar cómo se puede obtener la información que proporciona el fundamento para la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

- En una firma menos compleja, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n) estar directamente involucrada(s) en el seguimiento y corrección y, por lo tanto, tendrá(n) conocimiento de la información que respalda la evaluación del sistema de gestión de la calidad.
- En una firma más compleja, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n) necesitar establecer procesos para recopilar, resumir y comunicar la información necesaria para evaluar el sistema de gestión de la calidad.

Concluir sobre el sistema de gestión de la calidad (Ref.: Apartado 54)

A190. En el contexto de esta NIGC, se pretende que el funcionamiento del sistema en su conjunto proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema de gestión de la calidad. Al concluir sobre el sistema de gestión de la calidad, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n), al utilizar los resultados del proceso de seguimiento y corrección, considerar lo siguiente:

- La severidad y generalización de las deficiencias identificadas y el efecto en el logro de los objetivos del sistema de gestión de la calidad;
- Si la firma de auditoría ha diseñado e implementado acciones correctivas y si las acciones correctivas tomadas hasta el momento de la evaluación son eficaces; y
- Si el efecto de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad se ha corregido adecuadamente, por ejemplo, si se han tomado otras medidas de conformidad con el apartado 45.

A191. Puede haber circunstancias en las que las deficiencias identificadas que son severas (incluidas las deficiencias identificadas que son severas y generalizadas) se hayan remediado adecuadamente y el efecto de ellas se haya corregido en el momento de la evaluación. En esos casos, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n) concluir que el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

A192. Una deficiencia identificada puede tener un efecto generalizado en el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad cuando, por ejemplo:

- La deficiencia afecta a varios componentes o aspectos del sistema de gestión de la calidad.
- La deficiencia se limita a un componente o aspecto específico del sistema de gestión de la calidad, pero es fundamental para el sistema de gestión de la calidad.
- La deficiencia afecta a varias unidades de negocio o ubicaciones geográficas de la firma de auditoría.
- La deficiencia se limita a una unidad de negocios o ubicación geográfica, pero la unidad de negocios o ubicación afectada es fundamental para la firma de auditoría en general.
- La deficiencia afecta a una parte sustancial de los encargos que son de cierto tipo o naturaleza.

Ejemplo de una deficiencia identificada que puede considerarse severa pero no generalizada

La firma identifica una deficiencia en una oficina regional pequeña de la firma. La deficiencia identificada se relaciona con el incumplimiento de numerosas políticas o procedimientos de la firma. La firma determina que la cultura en la oficina regional, en particular las acciones y el comportamiento de los líderes en la oficina regional que se centraron demasiado en las prioridades financieras, ha contribuido a la causa de origen de la deficiencia identificada. La firma determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- Severa, debido a que se relaciona con la cultura de la oficina regional y el cumplimiento general con las políticas o procedimientos de la firma; y
- No generalizada, porque se limita a la oficina regional pequeña.

A193. La(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n) concluir que, el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que los objetivos del sistema de gestión de la calidad se están logrando en circunstancias en las que se identifican deficiencias que son severas y generalizadas, las acciones tomadas para remediar las deficiencias identificadas no son apropiadas, y el efecto de las deficiencias identificadas no se ha corregido adecuadamente.

Ejemplo de una deficiencia identificada que puede considerarse severa y generalizada

La firma identifica una deficiencia en una oficina regional, que es la oficina más grande de la firma y brinda apoyo financiero, operativo y técnico para toda la región. La deficiencia identificada se relaciona con el incumplimiento de numerosas políticas o procedimientos de la firma. La firma determina que la cultura en la oficina regional, en particular las acciones y el comportamiento de los líderes en la oficina regional que se centraron demasiado en las prioridades financieras, ha contribuido a la causa de origen de la deficiencia identificada. La firma determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- Severa, debido a que se relaciona con la cultura de la oficina regional y el cumplimiento general con las políticas o procedimientos de la firma; y
- Generalizada, porque la oficina regional es la oficina más grande y brinda apoyo a muchas otras oficinas, y el incumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma puede haber tenido un efecto más amplio en las otras oficinas

A194. Es posible que la firma de auditoría necesite tiempo para corregir las deficiencias identificadas que son severas y generalizadas. A medida que la firma de auditoría continúa tomando medidas para corregir las deficiencias identificadas, la generalización de las deficiencias identificadas puede disminuir y se puede determinar que las deficiencias identificadas siguen siendo severas, pero ya no severas y generalizadas. En esos casos, la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad puede(n) concluir que, excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto severo pero no generalizado en el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad, el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se están logrando los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

A195. Esta NIGC no requiere que la firma de auditoría obtenga un informe de aseguramiento independiente sobre su sistema de gestión de la calidad, o evita a la firma de hacerlo.

Toma de medidas oportunas y adecuadas y comunicación adicional (Ref.: Apartado 55)

A196. En circunstancias en las que la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad llegue(n) a la conclusión descrita en los apartados 54(b) o 54(c), la acción inmediata y apropiada tomada por la firma de auditoría puede incluir:

- Tomar medidas para apoyar la realización de encargos mediante la asignación de más recursos o desarrollar más guías y para confirmar que los informes emitidos por la firma de auditoría son adecuados en las circunstancias, hasta el momento en que las deficiencias identificadas sean corregidas y se hayan comunicado dichas medidas a los equipos del encargo.
- Obtener asesoría legal.

A197. En algunas circunstancias la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que tiene la supervisión no ejecutiva de la firma. En esas circunstancias, las comunicaciones pueden incluir el informar al órgano de gobierno independiente.

A198. Ejemplos de circunstancias en las que puede ser adecuado que la firma de auditoría comunique a terceros externos la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

- Cuando la firma pertenece a una red.
- Cuando otras firmas de la red utilizan el trabajo realizado por la firma, por ejemplo, en el caso de una auditoría de grupo.
- Cuando la firma determina que un informe emitido por la firma es inadecuado como resultado de la falla del sistema de gestión de la calidad, y la dirección o los responsables del gobierno corporativo de la entidad necesitan ser informados.

- Cuando la ley o regulación exigen que la firma se comunique con una autoridad de supervisión o un organismo regulador.

Evaluaciones de Desempeño (Ref.: Apartado 56)

A199. Las evaluaciones periódicas del desempeño promueven la rendición de cuentas. Al considerar el desempeño de un individuo, la firma de auditoría puede tener en cuenta:

- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría sobre aspectos del sistema de gestión de la calidad que se relacionan con la responsabilidad del individuo. En ciertas circunstancias, la firma de auditoría puede establecer objetivos para el individuo y medir los resultados de las actividades de seguimiento de la firma en comparación con esos objetivos.
- Las acciones tomadas por el individuo en respuesta a las deficiencias identificadas que se relacionan con la responsabilidad de ese individuo, incluida la oportunidad y la eficacia de tales acciones.

Ejemplos de escalabilidad para demostrar cómo la firma de auditoría puede realizar las evaluaciones de desempeño

- En una firma menos compleja, la firma puede contratar a un proveedor de servicios para realizar la evaluación, o los resultados de las actividades de seguimiento de la firma pueden proporcionar una indicación del desempeño del individuo.
- En una firma más compleja, las evaluaciones de desempeño pueden ser realizadas por un miembro no ejecutivo independiente del órgano de gobierno de la firma, o un comité especial supervisado por el órgano de gobierno de la firma.

A200. Una evaluación de desempeño positiva puede ser recompensada a través de una compensación, una promoción y otros incentivos que se centran en el compromiso del individuo con la calidad y refuerzan la rendición de cuentas. Por otro lado, la firma de auditoría puede tomar acciones correctivas para abordar una evaluación de desempeño negativa que puede afectar el logro de los objetivos de la calidad de la firma.

Consideraciones del Sector Público

A201. En el caso del sector público, puede que no sea factible realizar una evaluación del desempeño de la(s) persona(s) asignada(s) con la responsabilidad final y la rendición de cuentas del sistema de gestión de la calidad, o tomar acciones para abordar los resultados de la evaluación del desempeño, debido a la naturaleza del nombramiento de la(s) persona(s). Sin embargo, aún se pueden realizar evaluaciones de desempeño para otras personas en la firma de auditoría a quienes se les asigna la responsabilidad operativa de aspectos del sistema de gestión de la calidad.

Documentación (Ref.: Apartados 57-59)

A202. La documentación proporciona evidencia de que la firma de auditoría cumple con esta NIGC, así como con las leyes, regulaciones o requerimientos de ética aplicables. También puede ser útil para capacitar al personal y a los equipos del encargo, asegurar la retención del conocimiento organizacional y proporcionar un historial de los fundamentos de las decisiones tomadas por la firma de auditoría sobre su sistema de gestión de la calidad. No es necesario ni factible que la firma de auditoría documente todas las cuestiones consideradas o los juicios emitidos sobre su sistema de gestión de la calidad. Además, el cumplimiento de esta NIGC puede ser evidenciado por la firma a través de su componente de información y comunicación, de documentos u otros materiales escritos, o de aplicaciones de TI que son integrales a los componentes del sistema de gestión de la calidad.

A203. La documentación puede ser a través de manuales formales escritos, listas de verificación y formularios, puede documentarse de manera informal (por ejemplo, comunicación por correo electrónico o publicaciones en sitios web), o puede mantenerse en aplicaciones de TI u otros formularios digitales (por ejemplo, en bases de datos). Los factores que pueden afectar los juicios de la firma de auditoría sobre la forma, el contenido y la extensión de la documentación, incluido qué tan frecuente se actualiza la documentación, pueden incluir:

- La complejidad de la firma de auditoría y el número de oficinas;

- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría;
- La naturaleza de los encargos que realiza la firma de auditoría y la naturaleza de las entidades para las que se realizan los encargos;
- La naturaleza y complejidad de la cuestión que se está documentando, por ejemplo, si se relaciona con un aspecto del sistema de gestión de la calidad que ha cambiado o con un área de mayor riesgo de calidad, y la complejidad de los juicios relacionados con la cuestión; y
- La frecuencia y extensión de los cambios en el sistema de gestión de la calidad.

En una firma menos compleja, puede que no sea necesario tener documentación que respalde las cuestiones comunicadas, debido a que los métodos de comunicación informal pueden ser efectivos. Sin embargo, una firma menos compleja, puede determinar que es apropiado el documentar tales comunicaciones para proporcionar evidencia de que ocurrieron.

A204. En algunos casos, una autoridad de supervisión externa puede establecer requerimientos de documentación, ya sea formal o informalmente, por ejemplo, como resultado de los hallazgos de la inspección externa. Los requerimientos de ética aplicables también pueden incluir requerimientos específicos que abordan la documentación, por ejemplo, el Código IESBA requiere la documentación de cuestiones particulares, incluidas ciertas situaciones relacionadas con conflictos de intereses, incumplimiento de las leyes y regulaciones e independencia.

A205. La firma de auditoría no está obligada a documentar la consideración de cada condición, hecho, circunstancia, acción o inacción para cada objetivo de calidad o cada riesgo que pueda dar lugar a un riesgo de calidad. Sin embargo, al documentar los riesgos de calidad y cómo las respuestas de la firma de auditoría abordan los riesgos de calidad, la firma puede documentar las razones de la valoración dada a los riesgos de calidad (es decir, la consideración de su ocurrencia y el efecto sobre el logro de uno o más objetivos de calidad), con el fin de respaldar la implementación y el funcionamiento consistentes de las respuestas.

A206. La documentación puede ser proporcionada por la red, otras firmas de la red u otras estructuras u organizaciones dentro de la red.

NIGC 2 REVISIONES DE CALIDAD DEL ENCARGO

(Aplicable en Colombia para trabajos de auditorías y revisiones de estados financieros cuyos periodos inicien el o después del 1 de enero de 2024; y en vigor para otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que inicien el o después del 1 de enero de 2024)

Contenido

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC	1-4
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de calidad del encargo	5-9
Aplicabilidad de esta NIGC	10
Fecha de entrada en vigor	11
Objetivo	**12**
Definiciones	**13**
Requerimientos	**14-16**
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	17-23
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del encargo	
Realización de la revisión de calidad del encargo	24-27
Documentación	28-30
Guía de aplicación y otro material explicativo	
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del encargo	A1–A24
Realización de la revisión de calidad del encargo	A25–A49
Documentación	A50–A53

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, Revisiones de calidad del encargo, debe leerse junto con la NIGC 1, Gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorias o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata sobre:

   (a) El nombramiento y elegibilidad del revisor de calidad del encargo; y

   (b) Las responsabilidades del revisor de calidad del encargo relativas a la realización y documentación de una revisión de calidad del encargo.

2. Esta NIGC aplica a todos los encargos por los que se requiere realizar una revisión de calidad del encargo de conformidad con la NIGC 1.[21] Esta NIGC se fundamenta en la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o los requerimientos nacionales que son al menos igual de exigentes. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

3. Una revisión de calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC es una respuesta específica que es diseñada e implementada por la firma de auditoría de conformidad con la NIGC 1.[22] La realización de una revisión de calidad del encargo la realiza el revisor de calidad del encargo en nombre de la firma de auditoría.

Escalabilidad

4. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del revisor de calidad del encargo, requeridos por esta NIGC, varían dependiendo de la naturaleza y circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de calidad del encargo probablemente serían menos extensos para encargos que implican que el equipo del encargo realice menos juicios significativos.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de calidad del encargo

5. La NIGC 1 establece las responsabilidades de la firma de auditoría para su sistema de gestión de la calidad y requiere que la firma diseñe e implemente respuestas para abordar los riesgos de calidad de tal forma que se fundamenten en, y respondan a, las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad.[23] Las respuestas especificadas en la NIGC 1 incluyen el establecimiento de políticas o procedimientos que abordan las revisiones de calidad del encargo de conformidad con esta NIGC.

6. La firma de auditoría es responsable del diseño, implementación y operación del sistema de gestión de la calidad. Bajo la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es el diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados realizados por la firma de auditoría, que proporcionen a la firma una seguridad razonable de que:

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

---

21 Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (Previamente Norma Internacional de Control de Calidad 1), *Gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*, apartado 34(f).

22 NIGC 1, apartado 34(f).

23 NIGC 1, apartado 26.

los encargos de conformidad con esas normas y requerimientos; y

(b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.[24]

7. Como se explica en la NIGC 1,[25] se sirve al interés público mediante la realización consistente de encargos de calidad. Los encargos de calidad se logran a través de la planeación y realización de encargos y la presentación de informes de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Lograr los objetivos de esas normas y cumplir con los requerimientos legales o reglamentarios aplicables implica el ejercicio del juicio profesional y, cuando aplique por el tipo de encargo, ejercer el escepticismo profesional.

8. Una revisión de calidad del encargo es una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas en consecuencia. La evaluación del revisor de calidad del encargo sobre los juicios significativos se realiza en el contexto de las normas profesionales y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables. Sin embargo, la revisión de calidad del encargo no pretende ser una evaluación de si todo el encargo cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría.

9. El revisor de calidad del encargo no es miembro del equipo del encargo. La realización de una revisión de calidad del encargo no cambia las responsabilidades del socio del encargo para gestionar y lograr la calidad en el encargo, o para la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. No se requiere que el revisor de calidad del encargo obtenga evidencia para soportar la opinión o conclusión sobre el encargo, pero el equipo del encargo puede obtener evidencia adicional en respuesta a cuestiones que surjan durante la revisión de calidad del encargo.

Aplicabilidad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otro material explicativo, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NIGC y sus definiciones. La NIGC 1[26] explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otro material explicativo, material introductorio y definiciones.

Fecha de entrada en vigor

11. [Apartado Modificada] Para Colombia, Esta NIGC entra en vigor para:

(a) Las auditorías y revisiones de estados financieros cuyos periodos inicien el o después del 1 de enero de 2024; y

(b) Otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que inicien el o después del 1 de enero de 2024.

[24] NIGC 1, apartado 14.
[25] NICG 1, apartado 15.
[26] NIGC 1, apartados 12 y A6–A9.

Objetivo

12. El objetivo de la firma de auditoría es, mediante la designación de un revisor elegible de calidad del encargo, realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos hechos por el equipo del encargo y las conclusiones a las que llegó.

Definiciones

13. Para los propósitos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
    (a) Revisión de calidad del encargo: Una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas, realizada por el revisor de calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe del encargo o antes.
    (b) Revisor de calidad del encargo: Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa designados por la firma para realizar la revisión de calidad del encargo.
    (c) Requerimientos de ética aplicables: Normas de ética profesional y requerimientos de ética a las que están sujetos los profesionales de la contabilidad que realizan la revisión de calidad del encargo. Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo Internacional de Normas Internacionales de Ética para Contadores* (*incluidas las Normas Internacionales de Independencia*) (Código IESBA), relativos a las auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas. (Ref.: Apartados A12–A15)

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

14. La firma de auditoría y el revisor de calidad del encargo deberán comprender esta NIGC, incluida la guía de aplicación y otro material explicativo, para comprender el objetivo de esta NIGC y para aplicar adecuadamente los requerimientos aplicables a ellos.

15. La firma de auditoría o el revisor de calidad del encargo, en su caso, deberán cumplir con cada requerimiento de esta NIGC, a menos que el requerimiento no sea relevante en las circunstancias del encargo.

16. Se espera que la aplicación adecuada de los requerimientos de esta norma proporcione los fundamentos suficientes para el logro de su objetivo. Sin embargo, si la firma de auditoría o el revisor de calidad del encargo determinan que la aplicación de los requerimientos relevantes no proporciona el fundamento suficiente para lograr el objetivo de esta norma, la firma de auditoría o el revisor de calidad del encargo, en su caso, deberán de llevar a cabo más acciones para lograr el objetivo.

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del encargo

17. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos que requieran asignar la responsabilidad para nombrar a los revisores de calidad del encargo a la(s) persona(s) con la

competencia, las capacidades y la autoridad apropiada dentro de la firma de auditoría para cumplir con dicha responsabilidad. Esas políticas o procedimientos deberán requerir que dicha(s) persona(s) designe(n) al revisor de calidad del encargo. (Ref.: Apartados A1–A3)

18. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos que establezcan los criterios de elegibilidad para nombrar a un revisor de calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos deberán requerir que el revisor de calidad del encargo no sea un miembro del equipo del encargo, y que: (Ref.: Apartado A4)

    (a) Tiene la competencia y capacidades, incluido el tiempo suficiente, y la autoridad apropiada para realizar la revisión de calidad del encargo; (Ref.: Apartados A5–A11)

    (b) Cumple con los requerimientos de ética aplicables, incluso en relación con las amenazas a la objetividad y a la independencia del revisor de calidad del encargo; y (Ref.: Apartados A12–A15)

    (c) Cumple con las disposiciones legales y reglamentarias, en su caso, que son pertinentes para la elegibilidad del revisor de calidad del encargo. (Ref.: Apartado A16)

19. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con el apartado 18(b) también deberán abordar las amenazas a la objetividad creadas por una persona que es designada como revisor de calidad del encargo después de haber servido previamente como socio del encargo. Dichas políticas o procedimientos deberán especificar un período de enfriamiento de dos años, o un período más largo si así lo requieren los requerimientos de ética aplicables, antes de que el socio del encargo pueda asumir la función de revisor de calidad del encargo. (Ref.: Apartados A17–A18)

20. La firma de auditoría deberá establecer las políticas o procedimientos que establezcan los criterios de elegibilidad de las personas que colaboren con el revisor de calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos deberán requerir que esas personas no sean miembros del equipo del encargo; y que:

    (a) Tienen la competencia y capacidades, incluido el tiempo suficiente, para realizar los deberes que se les asignen; y (Ref.: Apartado A19)

    (b) Cumplen con los requerimientos de ética aplicables, incluso en relación con las amenazas a su objetividad e independencia y, en su caso, las disposiciones legales y reglamentarias. (Ref.: Apartados A20– A21)

21. La firma de auditoría deberá establecer políticas y procedimientos que:

    (a) Requieran que el revisor de calidad del encargo asuma la responsabilidad general por la realización de la revisión de calidad del encargo; y

    (b) Aborden la responsabilidad del revisor de calidad del encargo para determinar la naturaleza, oportunidad y la extensión de la dirección y supervisión de las personas que colaboren en la revisión, y la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartado A22)

Impedimento para la elegibilidad del revisor de calidad del encargo para realizar la revisión de calidad del encargo

22. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos que aborden las circunstancias por las cuales la elegibilidad del revisor de calidad del encargo para realizar la revisión de calidad del encargo se vea afectada y las acciones apropiadas que debe tomar la firma de auditoría, incluido el proceso para identificar y designar un reemplazo en esas circunstancias. (Ref.: Apartado

A23)

23. Cuando el revisor de calidad del encargo se entere de circunstancias que afectan la elegibilidad del revisor de calidad del encargo, el revisor de calidad del encargo deberá notificarlo a la(s) persona(s) apropiada(s) dentro de la firma de auditoría, y: (Ref.: Apartado A24)

    (a) Si no ha comenzado la revisión de calidad del encargo, rechazar el nombramiento para realizar la revisión de calidad del encargo; o

    (b) Si ha comenzado la revisión de calidad del encargo, interrumpir la revisión de calidad del encargo.

Realización de la revisión de calidad del encargo

24. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos con respecto a la realización de la revisión de calidad del encargo que aborden:

    (a) Las responsabilidades del revisor de calidad del encargo para llevar a cabo los procedimientos de conformidad con los apartados 25 a 26 en los momentos apropiados durante el encargo para proporcionar un fundamento adecuado para una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al respecto;

    (b) Las responsabilidades del socio del encargo en relación con la revisión de calidad del encargo, incluido el hecho de que el socio del encargo no pueda fechar el informe del encargo hasta que se haya recibido la notificación del revisor de calidad del encargo, de conformidad con el apartado 27, de que la revisión de calidad del encargo ha finalizado; y (Ref.: Apartados A25–A26)

    (c) Circunstancias cuando la naturaleza y extensión de las discusiones del equipo del encargo con el revisor de calidad del encargo sobre los juicios significativos, origine una amenaza a la objetividad del revisor de calidad del encargo, y las acciones apropiadas que se tomarán en esas circunstancias. (Ref.: Apartado A27)

25. Al realizar la revisión de calidad del encargo, el revisor de calidad del encargo deberá: (Ref.: Apartados A28–A33)

    (a) Leer y comprender la información comunicada por: (Ref.: Apartado A34)

        (i) El equipo del encargo con respecto a la naturaleza y circunstancias del encargo y la entidad; y

        (ii) La firma de auditoría, relacionada con el proceso de seguimiento y corrección de la firma, sobre deficiencias particulares identificadas que puedan relacionarse con, o afecten, las áreas que involucran los juicios significativos hechos por el equipo del encargo.

    (b) Discutir con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, las cuestiones y los juicios significativos realizados en la planificación, ejecución y presentación de informes sobre el encargo. (Ref.: Apartados A35–A38)

    (c) Con base en la información obtenida en (a) y (b), revisar la documentación del encargo seleccionada, relacionada con los juicios significativos hechos por el equipo del encargo y evaluar: (Ref.: Apartados A39–A43)

        (i) El fundamento para realizar esos juicios significativos, incluido, cuando sea aplicable

al tipo del encargo, el ejercicio del escepticismo profesional por parte del equipo del encargo;

(ii) Si la documentación del encargo soporta las conclusiones alcanzadas; y

(iii) Si las conclusiones alcanzadas son adecuadas.

(d) Para auditorías de estados financieros, evaluar el fundamento de la determinación por parte del socio del encargo, de que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con la independencia. (Ref.: Apartado A44)

(e) Evaluar si se han llevado a cabo las consultas adecuadas sobre cuestiones difíciles o contenciosas, o asuntos que originen diferencias de opinión, y las conclusiones derivadas de esas consultas. (Ref.: Apartado A45)

(f) Para auditorías de estados financieros, evaluar el fundamento de la determinación del socio del encargo de que la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos hechos y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dadas la naturaleza y circunstancias del encargo. (Ref.: Apartado A46)

(g) Revisar:

(i) Para auditorías de estados financieros, los estados financieros y el informe del auditor correspondiente, incluido, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de auditoría; (Ref.: Apartado A47)

(ii) Para los encargos de revisión, los estados financieros o la información financiera y el informe del encargo correspondiente; o (Ref.: Apartado A47)

(iii) Para otros encargos de aseguramiento y de servicios relacionados, el informe del encargo y, en su caso, la información del asunto de análisis. (Ref.: Apartado A48)

26. El revisor de calidad del encargo deberá notificar al socio del encargo, si el revisor de calidad del encargo tiene cuestionamientos de que los juicios significativos hechos por el equipo del encargo, o las conclusiones alcanzadas al respecto, no sean adecuados. Si esos cuestionamientos no se resuelven a satisfacción del revisor de calidad del encargo, el revisor de calidad del encargo deberá notificar a la(s) persona(s) apropiadas dentro de la firma de auditoría, que la revisión de calidad del encargo no puede finalizarse. (Ref.: Apartado A49)

Finalización de la revisión de calidad del encargo

27. El revisor de calidad del encargo deberá determinar si se han cumplido los requerimientos de esta NIGC con respecto a la realización de la revisión de calidad del encargo y si se finalizó la revisión de calidad del encargo. Si es así, el revisor de calidad del encargo deberá notificar al socio del encargo que la revisión de calidad del encargo ha sido finalizada.

Documentación

28. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos que requieran que el revisor de calidad del encargo asuma la responsabilidad por la documentación de la revisión de calidad del encargo. (Ref.: Apartado A50)

29. La firma de auditoría deberá establecer políticas o procedimientos que requieran que la documentación de la revisión de calidad del encargo cumpla con el apartado 30, y que esa documentación se incluya en la documentación del encargo.

30. El revisor de calidad del encargo deberá determinar que la documentación de la revisión de calidad del encargo es suficiente para permitir a un profesional con experiencia, que no tiene relación previa con el encargo, entender la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos realizados por el revisor de calidad del encargo y, en su caso, por las personas que colaboraron con el revisor, y las conclusiones alcanzadas al realizar la revisión. El revisor de calidad del encargo también deberá determinar que la documentación de la revisión de calidad del encargo incluya: (Ref.: Apartados A51–A53)

    (a) Los nombres del revisor de calidad del encargo y de las personas que colaboraron con la revisión de calidad del encargo;

    (b) Una identificación de la documentación del compromiso revisada;

    (c) El fundamento de la determinación del revisor de calidad del encargo de conformidad con el apartado 27;

    (d) Las notificaciones requeridas de conformidad con los apartados 26 y 27; y

    (e) La fecha de finalización de la revisión de calidad del encargo.

Guía de aplicación y otro material explicativo (NIGC 2)

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de calidad del encargo

Asignación de la responsabilidad del nombramiento de revisores de calidad del encargo (Ref.: Apartado 17)

A1. La competencia y las capacidades que son relevantes para la habilidad de una persona para cumplir con la responsabilidad del nombramiento del revisor de calidad del encargo pueden incluir el conocimiento apropiado sobre:

- Las responsabilidades de un revisor de calidad del encargo;
- Los criterios de los apartados 18 y 19 con respecto a la elegibilidad de los revisores de calidad del encargo; y
- La naturaleza y circunstancias del encargo o de la entidad sujeta a una revisión de calidad del encargo, incluida la composición del equipo del encargo.

A2. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la persona responsable del nombramiento de los revisores de calidad del encargo no sea miembro del equipo del encargo para el que se realizará una revisión de calidad del encargo. Sin embargo, en determinadas circunstancias (por ejemplo, en el caso de una firma de pequeña dimensión o de un profesional independiente), puede que no sea factible que una persona, que no sea un miembro del equipo del encargo, nombre al revisor de calidad del encargo.

A3. La firma de auditoría puede asignar a más de una persona para ser responsable de nombrar a los revisores de calidad del encargo. Por ejemplo, las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar un proceso diferente para nombrar a los revisores de calidad del encargo para auditorías de entidades cotizadas, que para auditorías de entidades no cotizadas u otros encargos, con diferentes responsables para cada proceso.

Elegibilidad del revisor de calidad del encargo (Ref.: Apartado 18)

A4. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de pequeña dimensión o de un profesional independiente, puede que no haya un socio u otra persona en la firma de auditoría que sea elegible para realizar la revisión de calidad del encargo. En estas circunstancias, la firma de auditoría puede contratar u obtener los servicios de personas externas a la firma para realizar la revisión de calidad del encargo. Una persona externa a la firma de auditoría puede ser un socio o un empleado de una firma de la red, una estructura u organización dentro de la red de la firma de auditoría o un proveedor de servicios. Cuando se utiliza a esa persona, se aplican las disposiciones de la NIGC 1 que abordan los requerimientos de la red o los servicios de la red o de los proveedores de servicios.

Criterios de elegibilidad para el revisor de calidad del encargo

Competencia y capacidades, incluido el tiempo suficiente (Ref.: Apartado 18(a))

A5. La NIGC 1 describe las características relacionadas con la competencia, incluida la integración y aplicación de la competencia técnica, las habilidades profesionales y la ética, los valores y las actitudes profesionales.[27] Las cuestiones que la firma de auditoría puede considerar para determinar que una persona tiene la competencia necesaria para realizar una revisión de calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- Conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría

[27] NICG 1, apartado A88.

relativos al encargo;

- Conocimiento de la industria de la entidad;
- Una comprensión y experiencia relevante para los encargos de naturaleza y complejidad similares; y
- Una comprensión de las responsabilidades del revisor de calidad del encargo en la realización y documentación de la revisión de calidad del encargo, que puede lograrse o mejorarse al recibir capacitación relevante por parte de la firma de auditoría.

A6. Las condiciones, hechos, circunstancias, acciones o inacciones consideradas por la firma de auditoría para determinar que una revisión de calidad del encargo es una respuesta adecuada para abordar uno o más riesgos de calidad[28] pueden ser una consideración importante en la competencia y capacidades que la firma de auditoría determina necesarias para realizar la revisión de calidad del encargo para ese encargo. Otras consideraciones que la firma de auditoría puede tener en cuenta, al determinar si el revisor de calidad tiene la competencia y las capacidades, incluyendo el tiempo suficiente, necesarios para evaluar los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al respecto incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza de la entidad.
- La especialización y la complejidad de la industria o el entorno reglamentario en el que opera la entidad.
- El grado en que el encargo se relaciona con cuestiones que requieren experiencia especializada (por ejemplo, con respecto a la tecnología de información (TI) o áreas especializadas de contabilidad o auditoría), o experiencia científica y de ingeniería que puede ser necesaria para ciertos encargos de aseguramiento. Véase también el Apartado A19.

A7. Al evaluar la competencia y capacidades de una persona que puede ser designado como revisor de calidad del encargo, también pueden ser consideraciones relevantes los hallazgos que surjan de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría (por ejemplo, los hallazgos de la inspección de encargos por los que la persona era un miembro del equipo del encargo o revisor de calidad del encargo) o los resultados de las inspecciones externas.

A8. La falta de competencias o capacidades adecuadas afecta la capacidad del revisor de calidad del encargo para ejercer el juicio profesional adecuado al realizar la revisión. Por ejemplo, un revisor de calidad del encargo que carece de experiencia relevante en la industria puede no poseer la capacidad o la confianza necesarias para evaluar y, cuando corresponda, cuestionar los juicios significativos realizados y el ejercicio del escepticismo profesional, por parte del equipo del encargo en cuestiones contables o de auditoría de una industria específica compleja.

Autoridad apropiada (Ref.: Apartado 18(a))

A9. Las acciones al interior de la firma de auditoría ayudan a establecer la autoridad del revisor de calidad del encargo. Por ejemplo, al crear una cultura de respeto por la función del revisor de calidad del encargo, es menos probable que el revisor de calidad del encargo experimente una presión por parte del socio del encargo o de otro personal para influir de manera inadecuada en el resultado de la revisión de calidad del encargo. En algunos casos, la autoridad del revisor de calidad del encargo puede ser fortalecida por las políticas o procedimientos de la firma de auditoría para abordar las diferencias de opinión, que pueden incluir las acciones que el revisor de calidad del encargo puede llevar a cabo cuando ocurre un desacuerdo entre el revisor de calidad del encargo y el equipo del encargo.

A10. La autoridad del revisor de calidad del encargo puede verse disminuida cuando:

- La cultura dentro de la firma de auditoría promueve el respeto a la autoridad solo de las

[28] NICG 1, apartado A134.

personas en un nivel más alto de la jerarquía de la firma.

- El revisor de calidad del encargo está en un nivel donde reporta al socio del encargo, por ejemplo, cuando el socio del encargo ocupa una posición de liderazgo en la firma de auditoría o es responsable de determinar la compensación del revisor de calidad del encargo.

Consideraciones del sector público

A11. En el sector público, un auditor (por ejemplo, un Auditor Superior u otra persona debidamente calificada nombrada en representación del Auditor Superior), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, la selección del revisor de calidad del encargo puede hacerse atendiendo a la necesidad de independencia y a la capacidad del revisor de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 13(c), 18(b))

A12. Los requerimientos de ética que son aplicables al realizar una revisión de calidad del encargo pueden variar, dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo de la entidad. Varias disposiciones de los requerimientos de ética pueden aplicarles solo a los profesionales de la contabilidad en lo individual, como al revisor de calidad del encargo, y no a la firma de auditoría en sí.

A13. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia específicos que se aplicarían a los profesionales de la contabilidad en lo individual, tal como un revisor de calidad del encargo. Los requerimientos de ética aplicables también pueden incluir disposiciones que abordan las amenazas a la independencia creadas por una asociación prolongada con un cliente de auditoría o de aseguramiento. La aplicación de cualquiera de estas disposiciones relativas a la asociación prolongada es distinta del período de enfriamiento requerido, pero puede ser necesario tenerlo en cuenta al aplicarlo, de conformidad con el apartado 19.

Amenazas a la objetividad del revisor de calidad del encargo

A14. Las amenazas a la objetividad del revisor de calidad del encargo pueden ser creadas por una amplia gama de hechos y circunstancias. Por ejemplo:

- Se puede crear una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de calidad del encargo estuvo involucrado previamente con juicios significativos hechos por el equipo del encargo, en particular como socio del encargo u otro miembro del equipo del encargo.
- Puede surgir una amenaza de familiaridad o interés propio cuando el revisor de calidad del encargo es un miembro cercano o inmediato de la familia del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, o a través de relaciones personales cercanas con los miembros del equipo del encargo.
- Se puede crear una amenaza de intimidación cuando se ejerce presión implícita o explícita, sobre el revisor de calidad del encargo (por ejemplo, cuando el socio del encargo es un individuo agresivo o dominante, o el revisor de calidad del encargo está en un nivel donde reporta el socio del encargo).

A15. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos y orientaciones para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la objetividad. Por ejemplo, el Código IESBA proporciona orientación específica, incluidos ejemplos de:

- Circunstancias en las que se pueden crear amenazas a la objetividad cuando se designa a un profesional de la contabilidad como revisor de calidad del encargo;
- Factores que son relevantes para evaluar el nivel de esas amenazas; y

- Acciones, incluidas las salvaguardas, que podrían abordar esas amenazas.

Leyes o regulaciones relevantes para la elegibilidad del revisor de calidad del encargo (Ref.: Apartado 18(c))

A16. La ley o regulación puede establecer requerimientos adicionales en referencia a la elegibilidad del revisor de calidad del encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el revisor de calidad del encargo puede necesitar tener ciertas calificaciones o tener una licencia para poder realizar la revisión de calidad del encargo.

Período de enfriamiento para una persona después de haber trabajado anteriormente como socio del encargo (Ref.: Apartado 19)

A17. En encargos recurrentes, las cuestiones sobre las que se emiten juicios significativos a menudo no varían. Por lo tanto, los juicios significativos realizados en períodos anteriores pueden continuar afectando los juicios del equipo del encargo en períodos posteriores. Por lo tanto, la capacidad de un revisor de calidad del encargo para realizar una evaluación objetiva de juicios significativos se ve afectada cuando el individuo estuvo involucrado previamente con esos juicios como socio del encargo. En esas circunstancias, es importante que se establezcan las salvaguardas adecuadas para reducir las amenazas a la objetividad, en particular la amenaza de autorrevisión, a un nivel aceptable. Por consiguiente, esta NIGC requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que especifiquen un período de enfriamiento durante el cual el socio del encargo no puede ser nombrado revisor de calidad del encargo.

A18. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría también pueden abordar si un período de enfriamiento es adecuado para una persona que no sea el socio del encargo antes de ser elegible para ser nombrado revisor de calidad del encargo en ese encargo. En este sentido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de la función de esa persona y su participación previa en los juicios importantes realizados sobre el encargo. Por ejemplo, la firma de auditoría puede determinar que un socio del encargo responsable de realizar procedimientos de auditoría sobre la información financiera de un componente, en un encargo de auditoría de grupo, puede no ser elegible para ser nombrado revisor de calidad del encargo del grupo, debido a la participación de ese socio de auditoría en los juicios importantes que afectan el encargo de auditoría del grupo.

Circunstancias en las que el revisor de calidad del encargo utiliza asistentes (Ref.: Apartados 20–21)

A19. En ciertas circunstancias, puede ser apropiado que el revisor de calidad del encargo sea asistido por una persona o equipo de personas con la experiencia relevante. Por ejemplo, un conocimiento, habilidades o experiencia altamente especializados pueden ser útiles para comprender ciertas transacciones realizadas por la entidad para ayudar al revisor de calidad del encargo a evaluar los juicios significativos realizados por el equipo del encargo en relación con esas transacciones.

A20. La orientación del apartado A14 puede ser útil para la firma de auditoría al establecer políticas o procedimientos que aborden las amenazas a la objetividad de las personas que asisten al revisor de calidad del encargo.

A21. Cuando el revisor de calidad del encargo recibe asistencia de una persona externa de la firma de auditoría, las responsabilidades del asistente, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, pueden establecerse en el contrato o en otro acuerdo entre la firma de auditoría y el asistente.

A22. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir responsabilidades del revisor de calidad del encargo para:

- Considerar si los asistentes comprenden sus instrucciones y si el trabajo se está llevando a cabo de conformidad con el enfoque planificado para la revisión de calidad del encargo; y
- Abordar los asuntos identificados por los asistentes, considerar su importancia y modificar

el enfoque planificado conforme sea adecuado.

Impedimento de la elegibilidad del revisor de calidad del encargo para realizar la revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartados 22–23)

A23. Los factores que pueden ser relevantes para la firma de auditoría al considerar si la elegibilidad del revisor de calidad del encargo para realizar la revisión de calidad del encargo se ve afectada incluyen:

- Si los cambios en las circunstancias del encargo resultan en que el revisor de calidad del encargo ya no tenga la competencia y las capacidades adecuadas para realizar la revisión;
- Si los cambios en otras responsabilidades del revisor de calidad del encargo indican que la persona ya no tiene tiempo suficiente para realizar la revisión; o
- Una notificación del revisor de calidad del encargo de conformidad con el apartado 23.

A24. En circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de calidad del encargo para realizar la revisión de calidad del encargo se ve afectada, las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer un proceso mediante el cual se identifiquen personas alternativas elegibles. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría también pueden abordar la responsabilidad de la persona designada para reemplazar al revisor de calidad del encargo de realizar procedimientos suficientes para cumplir con los requerimientos de esta NIGC con respecto a la realización de la revisión de calidad del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden abordar adicionalmente la necesidad de consultas en esas circunstancias.

Realización de la revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartados 24-27)

Responsabilidades del socio del encargo en relación con la revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartado 24(b))

A25. La NIA 220 (Revisada)[29] establece los requerimientos para un socio del encargo en los encargos de auditoría para los cuales se requiere una revisión de calidad del encargo, que incluyen:

- Determinar que se haya nombrado un revisor de calidad del encargo;
- Cooperar con el revisor de calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo sobre su responsabilidad de también cooperar.
- Discutir las cuestiones significativas y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de calidad del encargo, con el revisor de calidad del encargo; y
- No fechar el informe de auditoría hasta que la revisión de calidad del encargo haya finalizado.

A26. La NIEA 3000 (Revisada)[30] también establece requerimientos para el socio del encargo en relación con la revisión de calidad del encargo.

Discusiones entre el revisor de calidad del encargo y el equipo del encargo (Ref.: Apartado 24(c))

A27. La comunicación frecuente entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo a lo largo del encargo pueden contribuir a facilitar una revisión de calidad del encargo eficaz y oportuna. Sin embargo, se puede crear una amenaza a la objetividad del revisor de calidad del encargo dependiendo de la oportunidad y extensión de las discusiones con el equipo del encargo sobre un juicio significativo. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer las acciones que debe llevar

[29] Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 36.

[30] Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento Distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica,* apartado 36.

a cabo el revisor de calidad del encargo o el equipo del encargo para evitar situaciones en las que el revisor de calidad del encargo está tomando decisiones, o se puede percibir que toma decisiones en nombre del equipo del encargo. Por ejemplo, en estas circunstancias, la firma de auditoría puede requerir consultas sobre dichos juicios significativos con otro personal relevante de acuerdo con las políticas o procedimientos de consulta de la firma de auditoría.

Procedimientos realizados por el revisor de calidad del encargo (Ref.: Apartados 25-27)

A28. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la naturaleza, oportunidad y la extensión de los procedimientos realizados por el revisor de calidad del encargo y también pueden enfatizar la importancia de que el revisor de calidad del encargo ejerza su juicio profesional al realizar la revisión.

A29. La oportunidad de los procedimientos realizados por el revisor de calidad del encargo puede depender de la naturaleza y circunstancias del encargo o la entidad, incluida la naturaleza de los asuntos sujetos a revisión. La revisión oportuna de la documentación del encargo por parte del revisor de calidad del encargo en todas las etapas del encargo (por ejemplo, planificación, ejecución, y elaboración de informes) permite que los asuntos se resuelvan rápidamente a la satisfacción del revisor de calidad del encargo o antes de la fecha del informe del encargo. Por ejemplo, el revisor de calidad del encargo puede realizar procedimientos en relación con la estrategia y plan general del encargo al finalizar la fase de planificación. La realización oportuna de la revisión de calidad del encargo también puede reforzar el ejercicio del juicio profesional y, según corresponda al tipo de encargo, el escepticismo profesional, por parte del equipo del encargo en la planificación y realización del encargo.

A30. La naturaleza y la extensión de los procedimientos del revisor de calidad del encargo para un encargo en específico pueden depender, entre otros factores, de:

- Las razones de las valoraciones dadas a los riesgos de calidad,[31] por ejemplo, encargos realizados para entidades en sectores novedosos o con transacciones complejas.
- Las deficiencias identificadas y las acciones correctivas para abordar las deficiencias identificadas relacionadas con el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, y cualquier orientación relacionada emitida por la firma de auditoría, que puede indicar áreas donde el revisor de calidad del encargo debe realizar procedimientos más extensos.
- La complejidad del encargo.
- La naturaleza y tamaño de la entidad, incluido si la entidad es una entidad cotizada.
- Hallazgos relevantes del encargo, tal como los resultados de las inspecciones realizadas por una autoridad de supervisión externa en un período anterior, u otras inquietudes resaltadas sobre la calidad del trabajo del equipo del encargo.
- Información obtenida del proceso de aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos específicos de la firma de auditoría.
- Para los encargos de aseguramiento, la identificación y valoración de, y las respuestas del equipo del encargo a, los riesgos de incorrección material en el encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo han cooperado en el trabajo del revisor de calidad del encargo. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden abordar las acciones que lleva a cabo el revisor de calidad del encargo en circunstancias en las que el equipo del encargo no ha cooperado en el trabajo del revisor de calidad del encargo, por ejemplo, informar a una persona apropiada dentro de la firma de auditoría para que se

[31] NIGC 1, apartado A49.

puedan tomar las medidas adecuadas para resolver el problema.

A31. La naturaleza, oportunidad y la extensión de los procedimientos del revisor de calidad del encargo pueden necesitar un cambio en función de las circunstancias encontradas al realizar la revisión de calidad del encargo.

Consideraciones para una auditoría de grupo

A32. La realización de una revisión de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona designada como revisor de calidad del encargo para la auditoría del grupo, dependiendo del tamaño y la complejidad del grupo. El apartado 21(a) requiere que las políticas o procedimientos de la firma de auditoría requieran que el revisor de calidad del encargo asuma la responsabilidad general por la realización de la revisión de calidad del encargo. Al hacerlo, para auditorías de grupo más grandes y complejas, el revisor de calidad del encargo del grupo puede necesitar discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo que no sean el equipo del encargo del grupo (por ejemplo, los responsables de realizar procedimientos de auditoría en la información financiera de un componente). En estas circunstancias, el revisor de calidad del encargo puede ser asistido por otras personas, de acuerdo con el apartado 20. La orientación del apartado A22 puede ser útil cuando el revisor de calidad del encargo, para la auditoría del grupo, utiliza asistentes.

A33. En algunos casos, un revisor de calidad del encargo puede ser designado para una auditoría de una entidad o unidad de negocios que es parte de un grupo, por ejemplo, cuando dicha auditoría sea requerida por la ley, regulación u otras razones. En estas circunstancias, la comunicación entre el revisor de calidad del encargo de la auditoría del grupo y el revisor de calidad del encargo de la auditoría de esa entidad o unidad de negocio puede ayudar al revisor de calidad del encargo del grupo a cumplir con las responsabilidades de conformidad con el apartado 21(a). Por ejemplo, este puede ser el caso cuando la entidad o unidad de negocio ha sido identificada como un componente para los propósitos de la auditoría del grupo y se han realizado juicios importantes relacionados con la auditoría del grupo en el componente.

Información comunicada por el equipo del encargo y la firma de auditoría (Ref.: Apartado 25(a))

A34. Tener conocimiento de la información comunicada por el equipo del encargo y la firma de auditoría de conformidad con el apartado 25(a) puede ayudar al revisor de calidad del encargo a conocer los juicios importantes que se pueden esperar para el encargo. Ese conocimiento también puede proporcionar al revisor de calidad del encargo un fundamento para las discusiones con el equipo del encargo sobre las cuestiones y juicios significativos hechos en la planificación, ejecución y elaboración de informes sobre el encargo. Por ejemplo, una deficiencia identificada por la firma de auditoría puede estar relacionada con juicios significativos realizados por otros equipos de un encargo para ciertas estimaciones contables para un sector en particular. Cuando este es el caso, dicha información puede ser relevante para los juicios significativos realizados sobre el encargo con respecto a esas estimaciones contables y, por lo tanto, puede proporcionar al revisor de calidad del encargo un fundamento para las discusiones con el equipo del encargo de conformidad con el apartado 25(b).

Asuntos significativos y juicios significativos (Ref.: Apartados 25(b)–25(c))

A35. Para las auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[32] requiere que el socio del encargo revise la documentación de auditoría relativa a asuntos significativos[33] y juicios significativos, incluidos aquellos relacionados con cuestiones difíciles o contenciosas identificadas durante el encargo, y las conclusiones alcanzadas.

A36. Para las auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[34] proporciona ejemplos de juicios significativos que pueden ser identificados por el socio del encargo en relación con la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la realización del encargo y las conclusiones generales alcanzadas por el equipo del encargo.

---

32 NIA 220 (Revisada), apartado 31.
33 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c).
34 NIA 220 (Revisada), apartado A92.

A37. Para encargos distintos de las auditorías de estados financieros, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo pueden depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, en un encargo de aseguramiento realizado de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), la determinación del equipo del encargo sobre si, los criterios que se aplicarán en la preparación de la información sobre el asunto son adecuados para el encargo, puede implicar o requerir un juicio significativo.

A38. Al realizar la revisión de calidad del encargo, el revisor de calidad del encargo puede tener conocimiento de otras áreas en las que hubiera esperado que el equipo del encargo hiciera juicios significativos, para los cuales, se puede necesitar más información sobre los procedimientos realizados por el equipo del encargo o el fundamento de las conclusiones alcanzadas. En esas circunstancias, las discusiones con el revisor de calidad del encargo pueden resultar en que el equipo del encargo concluya que es necesario realizar procedimientos adicionales.

A39. La información obtenida de conformidad con los apartados 25(a) y 25(b), y la revisión de la documentación del encargo seleccionada, ayuda al revisor de calidad del encargo a evaluar el fundamento del equipo del encargo sobre los juicios significativos realizados. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación del revisor de calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- Permanecer alerta a cambios en la naturaleza y circunstancias del encargo o de la entidad que puedan resultar en cambios en los juicios significativos realizados por el equipo del encargo;
- Aplicar una visión imparcial al evaluar las respuestas del equipo del encargo; y
- Dar seguimiento a las inconsistencias identificadas en la revisión de la documentación del encargo, o las respuestas inconsistentes del equipo del encargo a las preguntas relacionadas con los juicios significativos realizados.

A40. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la documentación del encargo que será revisada por el revisor de calidad del encargo. Además, esas políticas o procedimientos pueden indicar que el revisor de calidad del encargo ejerce su juicio profesional al seleccionar documentación adicional del encargo que se revisará en relación con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo.

A41. Las discusiones sobre los juicios significativos con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, junto con la documentación del equipo del encargo, pueden ayudar al revisor de calidad del encargo a evaluar el ejercicio del escepticismo profesional, cuando sea aplicable al encargo, por parte del equipo del encargo en relación con esos juicios significativos.

A42. Para las auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[35] proporciona ejemplos de los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, de sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir el ejercicio del escepticismo profesional y de posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo.

A43. Para las auditorías de estados financieros, los requerimientos y la guía de aplicación relevante de la NIA 315 (Revisada 2019),[36] la NIA 540 (Revisada)[37] y otras NIA también proporcionan ejemplos de áreas en una auditoría, en las que el auditor ejerce escepticismo profesional, o ejemplos en donde la documentación adecuada puede ayudar a proporcionar evidencia sobre cómo el auditor ejerció el escepticismo profesional. Dicha guía también puede ayudar al revisor de calidad del encargo a evaluar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del equipo del encargo.

Si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con la independencia (Ref.: Apartado 25(d))

[35] NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36.
[36] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material,* apartado A238.
[37] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*, apartado A11.

A44. La NIA 220 (Revisada)[38] requiere que el socio del encargo, antes de fechar el informe del auditor, asuma la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, se han cumplido.

Si se han consultado cuestiones difíciles o polémicas o cuestiones que involucran diferencias de opinión (Ref.: Apartado 25(e))

A45. La NIGC 1[39] trata sobre la consulta de cuestiones difíciles o contenciosas y las diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Participación suficiente y adecuada del socio del encargo en el encargo (Ref.: Apartado 25(f))

A46. La NIA 220 (Revisada)[40] requiere que el socio del encargo determine, antes de fechar el informe del auditor, que la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y circunstancias del encargo. La NIA 220 (Revisada)[41] también indica que la documentación de la participación del socio del encargo puede realizarse de diferentes formas. Las discusiones con el equipo del encargo y la revisión de dicha documentación del encargo pueden ayudar a que el revisor de calidad del encargo evalúe el fundamento para la determinación del socio del encargo de que la participación del socio del encargo ha sido suficiente y apropiada.

Revisión de estados financieros e informes del encargo (Ref.: Apartado 25(g))

A47. Para las auditorías de estados financieros, la revisión de los estados financieros y el informe del auditor respectivo por parte del revisor de calidad del encargo, puede incluir la consideración de si la presentación e información a revelar de las cuestiones relacionadas con los juicios significativos hechos por el equipo del encargo son consistentes con el conocimiento que el revisor de calidad del encargo tiene sobre esas cuestiones, con base en la revisión de la documentación del encargo seleccionada y en las discusiones con el equipo del encargo. Al revisar los estados financieros, el revisor de calidad del encargo también puede tener conocimiento de otras áreas en las que hubiera esperado que el equipo del encargo hiciera juicios significativos por los cuales se puede necesitar más información sobre los procedimientos realizados por el equipo del encargo o el fundamento de las conclusiones alcanzadas. La orientación en este apartado también aplica a los encargos de revisión y el informe del encargo relacionado.

A48. Para otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, la revisión del revisor de calidad del encargo sobre el informe del encargo y, en su caso, la información sobre el asunto objeto de análisis, pueden incluir consideraciones similares a las descritas en el apartado A47 (por ejemplo, si la presentación o descripción de las cuestiones relacionadas a los juicios significativos realizados por el equipo del encargo son consistentes con el entendimiento del revisor de calidad del encargo fundamentado en los procedimientos realizados respecto de la revisión).

Inquietudes del revisor de calidad del encargo no resueltas (Ref.: Apartado 26)

A49. Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar a la(s) persona(s) en la firma de auditoría que será(n) notificada(s) si el revisor de calidad del encargo tiene inquietudes sin resolver acerca de que los juicios significativos realizados por el equipo del encargo, o las conclusiones alcanzadas al respecto, no son apropiados. Esas personas pueden incluir a la(s) persona(s) asignadas con la responsabilidad para designar a los revisores de calidad del encargo. Con respecto a dichas inquietudes no resueltas, las políticas o procedimientos de la firma de auditoría también pueden requerir consultas dentro o fuera de la firma (por ejemplo, un organismo profesional o regulador).

[38] NIA 220 (Revisada), apartado 21.
[39] NIGC 1, apartados 31(d), 31(e) y A79-A82.
[40] NIA 220 (Revisada), apartado 40(a).
[41] NIA 220 (Revisada), apartados A118.

Documentación (Ref.: Apartados 28-30)

A50. Los apartados 57 a 60 de la NIGC 1 tratan sobre la documentación de la firma de auditoría de su sistema de gestión de la calidad. Por lo tanto, una revisión de calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC está sujeta a los requerimientos de documentación de la NIGC 1.

A51. La forma, contenido y extensión de la documentación de la revisión de calidad del encargo puede depender de factores tales como:

- La naturaleza y complejidad del encargo;
- La naturaleza de la entidad;
- La naturaleza y complejidad de las cuestiones sujetas a la revisión de calidad del encargo; y
- La extensión de la documentación del encargo revisada.

A52. La realización y notificación de la finalización de la revisión de calidad del encargo puede documentarse de diversas maneras. Por ejemplo, el revisor de calidad del encargo puede documentar la revisión de la documentación del encargo de forma electrónica en la aplicación de TI para la realización del encargo. Alternativamente, el revisor de calidad del encargo puede documentar la revisión por medio de un memorándum. Los procedimientos del revisor de calidad del encargo también se pueden documentar de otras formas, por ejemplo, minutas de las discusiones del equipo del encargo donde el revisor de calidad del encargo estuvo presente.

A53. El apartado 24(b) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría impidan que el socio del encargo feche el informe del encargo hasta que se finalice la revisión de calidad del encargo, lo que incluye la resolución de los asuntos identificados por el revisor de calidad del encargo. Siempre que se hayan cumplido todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de calidad del encargo, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del encargo, pero antes de compilar el archivo final del encargo. Sin embargo, las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la documentación de la revisión de calidad del encargo debe finalizarse en la fecha del informe del encargo o antes.

ENMIENDAS A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA (NIA) Y MATERIAL CONEXO DERIVADO DE LOS PROYECTOS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD

Prefacio a los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de Calidad, Auditoría, Revisión, Otras normas de aseguramiento y Servicios Relacionados

Introducción

1. Este prefacio a los Pronunciamientos Internacionales sobre Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otras normas de Aseguramiento y Servicios Relacionados se publica para facilitar la comprensión del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) emite, tal como se establece en los términos de referencia del IAASB.

…

La autoridad vinculada a las normas internacionales emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

10. Las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC - ISQMs por sus siglas en inglés) deben aplicarse a todos los servicios incluidos en las Normas de Encargos del IAASB.

…

Normas Internacionales de Gestión de la Calidad

12. Las NIGC están redactados para aplicarse a las firmas en relación con todos sus servicios que entran en el ámbito de las Normas de encargos del IAASB. La autoridad de las NIGC se establece en la introducción de cada NIGC. [10]

…

Aplicabilidad de las normas internacionales

19. Las normas internacionales son pertinentes para los encargos del sector público. Cuando procede, se incluyen consideraciones adicionales específicas de las entidades del sector público:

(a) Dentro del cuerpo de una norma internacional en el caso de las NIA y las NIGC; o

(b) En una Perspectiva del Sector Público (PSP) que aparece al final de otras Normas Internacionales.

…

[10] *NIGC 1 Gestión de la calidad para las firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, apartado 12 y NIGC 2 Revisiones de la calidad del encargo, apartado 10*

NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría

Introducción

…

Requerimientos

Requerimientos éticos relacionados con la auditoría de estados financieros

14. El auditor cumplirá los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A16-A19)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Requerimientos éticos relativos a la auditoría de estados financieros (Ref.: Apartado 14)

A19. La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1,[11] o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes, [12] tratan de las responsabilidades de la firma de diseñar, implantar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con lo establecido en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con lo establecido en dichas normas y requerimientos. Como parte de su sistema de gestión de la calidad, la NIGC 1 requiere que la firma establezca objetivos de calidad que aborden el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con lo establecido en los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia. [13] La NIA 220 (Revisada) establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia. [14] La NIA 220 (Revisada) también describe cuándo el equipo del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma para gestionar y lograr la calidad a nivel del encargo.[16]

[11] *NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*

[12] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartado 3*

[13] *NIGC 1, apartado 29*

[14] *NIA 220 (Revisada), apartados 16-21*

[16] *NIA 220 (Revisada), apartado A10*

…

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

A27. El ejercicio del juicio profesional en cualquier caso particular se basa en los hechos y circunstancias conocidos por el auditor. Las consultas sobre asuntos difíciles o controvertidos durante el curso de la auditoría, tanto dentro del equipo del encargo como entre éste y otras personas del nivel adecuado dentro o fuera de la firma, como las exigidas por la NIA 220 (Revisada)[17] , ayudan al auditor a emitir juicios informados y razonables.

…

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

Evidencias de auditoría suficiente y adecuada

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para respaldar la opinión y el informe del auditor. Es de carácter acumulativo y se obtiene principalmente a partir de los procedimientos de auditoría realizados en el transcurso de la auditoría. Sin embargo, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como auditorías anteriores (siempre que el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la auditoría anterior que puedan afectar a su relevancia para la auditoría actual) o a través de la información obtenida por la firma en la aceptación o continuación de la relación con el cliente o el encargo. Además de otras fuentes internas y externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencias de auditoría. Asimismo, la información que puede utilizarse como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. Las evidencias de auditoría comprenden tanto la información que apoya y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una declaración solicitada) es utilizada por el auditor y, por tanto, también constituye una evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor para formarse una opinión consiste en obtener y evaluar las evidencias de auditoría.

…

Realización de una auditoría de conformidad con lo establecido en las NIA

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

A64. Una NIA puede incluir, en una sección separada bajo el encabezado "Definiciones", una descripción de los significados atribuidos a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan para ayudar a la aplicación e interpretación coherente de las NIA, y no pretenden anular las definiciones que puedan establecerse para otros fines, ya sea en la ley, la normativa o de otra manera. A menos que se indique lo contrario, estos términos tendrán el mismo significado en todas las NIA. El Glosario de Términos relacionados con las Normas Internacionales emitido por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otras normas de aseguramiento y Servicios Relacionados publicado por la IFAC contiene una lista completa de los términos definidos en las NIA. También incluye descripciones de otros términos que se encuentran en las NIA para ayudar a una interpretación y traducción comunes y coherentes.

[17] *NIA 220 (Revisada), apartado 35*

[18] *NIA 315 (Revisada en 2019), Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material, apartado 16*

…

NIA 210 Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Esto incluye establecer que están presentes ciertas condiciones previas para una auditoría, cuya responsabilidad recae en la dirección y, cuando proceda, en los encargados del gobierno de la entidad. La NIA 220 (Revisada) [19] trata de los aspectos de la aceptación del encargo que están bajo el control del auditor. (Ref: Apartado A1)

…

Requerimientos

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Ámbito de aplicación de la presente NIA (Ref: Apartado 1)

A1. La NIGC 1[20] trata de las responsabilidades de la firma en relación con la aceptación y la continuidad de las relaciones con los clientes y los encargos específicos. Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia, en el contexto de la aceptación de un encargo de auditoría y en la medida en que estén bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220 (Revisada).[22] Esta NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo el control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad se pongan de acuerdo.

…

[19] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros*

[20] *Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC 1) Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, apartado 30*

[22] *NIA 220 (Revisada), apartados 16-21*

NIA 230 Documentación de auditoría

Introducción

…

Naturaleza y objetivos de la documentación de auditoría

…

3. La documentación de las auditorías sirve para una serie de propósitos adicionales, entre los que se incluyen los siguientes:

- Ayudar al equipo del encargo a planificar y realizar la auditoría.
- Ayudar a los miembros del equipo del encargo responsable de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría, y a cumplir con sus responsabilidades de revisión de conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada).[23]
- Permitir que el equipo del encargo sea responsable de su trabajo.
- Conservar un registro de asuntos de importancia continua para futuras auditorías.
- Permitir la realización de revisiones de la calidad de los encargos,[24] otros tipos de revisiones de los encargos y actividades de supervisión en el marco del sistema de gestión de la calidad de la firma.

- Permitir la realización de inspecciones externas de conformidad con lo establecido en los requerimientos legales, reglamentarios o de otro tipo aplicables.

[23] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartados 29-34*

[24] *Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 (NIGC 2) Revisiones de la calidad del encargo*

[25] *NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, apartado A135*

…

Requerimientos

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Documentación de los procedimientos de auditoría realizados y las evidencias de auditoría obtenidas

…

Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref.: Apartado 8)

…

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

…

A7. La documentación de la auditoría proporciona pruebas de que ésta se ajusta a las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente todas las cuestiones consideradas, o los juicios profesionales realizados, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente por separado (como en una lista de comprobación, por ejemplo) el cumplimiento de las cuestiones cuyo cumplimiento queda demostrado por los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia de una carta de encargo firmada en el archivo de auditoría demuestra que el auditor ha acordado los términos del encargo de auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con reservas sobre los estados financieros demuestra que el auditor ha cumplido con el requisito de expresar una opinión con reservas en las circunstancias especificadas en las NIA.
- En relación con los requerimientos que se aplican de forma general en toda la auditoría, puede haber varias formas de demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría:
  - Por ejemplo, puede que no haya una única forma de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de la auditoría puede aportar pruebas del ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría obtenida incluye pruebas que corroboran y contradicen a la vez las afirmaciones de la dirección, se documentará la forma en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales realizados para formarse una conclusión sobre la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
  - Del mismo modo, el hecho de que el socio del encargo haya asumido la responsabilidad de la dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo[28] puede evidenciarse de varias maneras en la documentación de la auditoría. Esto puede incluir documentación que demuestre la participación suficiente y adecuada del socio del encargo en la auditoría, como la participación en las discusiones del equipo del encargo.

[28] *NIA 220 (Revisada), apartado 29*

…

A13. La NIA 220 (Revisada) contiene Requerimientos y orientaciones sobre la revisión de la documentación de auditoría.[30] La exigencia de documentar quién revisó el trabajo de auditoría realizado no implica la necesidad de que cada documento de trabajo específico incluya pruebas de la revisión. Sin embargo, la exigencia implica documentar qué trabajo de auditoría se ha revisado, quién ha revisado dicho trabajo y cuándo se ha revisado.

…

Cuestiones que surgen después de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales se encuentran los hechos que el auditor conoce después de la fecha del informe de auditoría, pero que ya existían en esa fecha y que, de haberse conocido en esa fecha, podrían haber hecho que se modificaran los estados financieros o que el auditor modificara la opinión del informe de auditoría. [31] Los cambios resultantes en la documentación de la auditoría se revisan de acuerdo con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220 (Revisada).[32]

[30] *NIA 220 (Revisada), apartados 29-34*

[31] *NIA 560 Hechos posteriores, apartado 14*

[32] *NIA 220 (Revisada), apartados 29-34*

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

A21. La NIGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) exige que los sistemas de gestión de la calidad de las firmas establezcan un objetivo de calidad que contemple la compilación de la documentación del encargo en el momento oportuno tras la fecha de los informes del encargo. [33] Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de la auditoría es normalmente no más de 60 días después de la fecha del informe del auditor.[34]

[33] *NIGC 1, apartado 31(f)*

[34] *NIGC 1, apartado A83*

…

A23. La NIGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) exige que los sistemas de gestión de la calidad de las firmas establezcan un objetivo de calidad que aborde el mantenimiento y la conservación adecuados de la documentación del encargo para satisfacer las necesidades de la firma y cumplir con las leyes, los reglamentos, los requerimientos éticos pertinentes o las normas profesionales. [35] El plazo de conservación de los encargos de auditoría no suele ser inferior a cinco años a partir de la fecha del informe del auditor o, si es posterior, de la fecha del informe del auditor sobre los estados financieros del grupo, si procede.[36]

[35] *NIGC 1, apartado 31(f)*

[36] *NIGC 1, apartado A85*

A24. Un ejemplo de una circunstancia en la que el auditor puede considerar necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya completado la compilación del archivo es la necesidad de aclarar la documentación de auditoría existente que surge de los comentarios recibidos durante las actividades de supervisión o las inspecciones externas.

Apéndice (Ref: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

Este apéndice identifica los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación.

Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210 Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría, apartados 10-12
- NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartado 41

NIA 250 (Revisada), Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

Introducción

…

Requerimientos

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Evaluación de las implicaciones de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento (Ref.: Apartado 22)

…

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar la posibilidad de retirarse del encargo, cuando lo permitan las leyes o los reglamentos, por ejemplo, cuando la dirección o los encargados del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en función de las circunstancias o el incumplimiento identificado o presunto plantee dudas sobre la integridad de la dirección o de los encargados del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea significativo para los estados financieros. El auditor puede considerar oportuno obtener asesoramiento jurídico para determinar si la retirada del encargo es adecuada. Cuando el auditor determine que la retirada del encargo es apropiada, hacerlo no sustituirá al cumplimiento de otras responsabilidades en virtud de la ley, la normativa o los requerimientos éticos pertinentes para responder al incumplimiento identificado o presunto. Además, el apartado A55 de la NIA 220 (Revisada) [37] indica que algunas exigencias éticas pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor propuesto, proporcione información sobre el incumplimiento de leyes y reglamentos al auditor sucesor.

[37] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros*

…

NIA 260 (Revisada) Comunicación con los responsables del gobierno de la

entidad

Introducción

…

Requerimientos

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la Auditoría (Ref.: Apartado 16)

…

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de elaboración de informes financieros (Ref.: Apartado 16(e)) 16(e))

A28. En la medida en que no se hayan abordado ya los requerimientos de los apartados 16(a) a (d) y el material de aplicación correspondiente, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar otras cuestiones discutidas con el revisor de la calidad del encargo, o consideradas por él, si se ha designado uno.

La independencia del auditor (Ref.: Apartado 17)

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.[39]

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NIGC 1 y en otras NIA que hacen referencia a las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad

Este apéndice identifica los apartados en la NIGC 1[40] y en otras NIA que exigen la comunicación de asuntos específicos con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados - apartado 34(e)

…

[39] *NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartado 14*

---

[40] *NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*

NIA 300 Planificación de una auditoría de estados financieros

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad del auditor de planificar una auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de las auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial se identifican por separado.

2. La planificación de una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el encargo y desarrollar un plan de auditoría. La gestión de la calidad a nivel del encargo de conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada), junto con una planificación adecuada de conformidad con lo establecido en esta NIA, beneficia a la auditoría de los estados financieros de varias maneras, entre ellas las siguientes: (Ref: Apartados A0-A3)

- Ayudar al auditor a dedicar la atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayudar al auditor a identificar y resolver oportunamente los posibles problemas.
- Ayudar al auditor a organizar y gestionar adecuadamente el encargo de auditoría para que se realice de forma eficaz y eficiente.
- Ayudar en la selección de los miembros del equipo del encargo con niveles adecuados de capacidad y competencia para responder a los riesgos previstos, y la asignación adecuada de trabajo a ellos.
- Facilitar la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Ayudar, cuando proceda, a coordinar el trabajo realizado por los auditores de los componentes y los expertos.

…

Requerimientos

…

Actividades preliminares del encargo

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

(a) Realización de los procedimientos exigidos por la NIA 220 (Revisada) en relación con la aceptación y la continuidad de la relación con el cliente y el encargo de auditoría; [41]
(b) Evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia, de conformidad con la NIA 220 (Revisada); [42] y
(c) Establecer un entendimiento de los términos del encargo, tal como se requiere en la NIA 210.[43] (Ref.: Apartado A5-A7)

[41] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartados 22-24*

[42] *NIA 220 (Revisada), apartados 16-21*

[43] *NIA 210 Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría, apartados 9-13*

Actividades de planificación

…

8. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor tendrá en cuenta la información obtenida del cumplimiento de los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) y:

(a) Identificará las características del encargo que definen su alcance;
(b) Determinará los objetivos de información del encargo para planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones necesarias;
(c) Considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, son significativos para dirigir los esfuerzos del equipo del encargo;
(d) Considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, cuando proceda, si los conocimientos adquiridos en otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad son pertinentes; y
(e) Determinará la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. [44] (Ref: Apartados A8-A11)

[44] *NIA 220 (Revisada), apartado 25*

9. El auditor elaborará un plan de auditoría que incluirá una descripción de:

(a) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión previstas de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A16-A17)
(b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración de riesgos planificados, tal como se determina en la NIA 315 (revisada en 2019). [45]
(c) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planificados a nivel de afirmación, tal como se determina en la NIA 330.[46]
(d) Otros procedimientos de auditoría planificados que deben llevarse a cabo para que el encargo cumpla con las NIA. (Ref: Apartado A12-A14)

[45] *NIA 315 (Revisada en 2019), Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material*

[46] *NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*

…

Documentación

12. El auditor incluirá en la documentación de la auditoría [47]

(a) La estrategia global de auditoría;
(b) El plan de auditoría; y
(c) Cualquier cambio significativo realizado durante el encargo de auditoría en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, incluidos los cambios significativos en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión previstas de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo 48, así como las razones de dichos cambios. (Ref: Apartado A18-A21)

[47] *NIA 230 Documentación de auditoría, apartados 8-11, y A6*

Consideraciones adicionales en los encargos iniciales de auditoría

13. El auditor deberá llevar a cabo las siguientes actividades antes de comenzar una auditoría inicial:

(a) Realización de los procedimientos exigidos por la NIA 220 (Revisada) en relación con la aceptación de las relaciones con los clientes y los encargos de auditoría; [49] y
(b) Comunicarse con el auditor predecesor, cuando haya habido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos éticos pertinentes. (Ref: Apartado A22)

[48] *NIA 220 (Revisada), apartados 30 y A91-A92*

[49] *NIA 220 (Revisada), apartados 22-24*

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

A0. La NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor con respecto a la gestión de la calidad a nivel del encargo para una auditoría de estados financieros, así como de las responsabilidades conexas del socio del encargo. La información obtenida del cumplimiento de los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) es pertinente para esta NIA. Por ejemplo, de conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada), el socio del encargo debe determinar que se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizarlo, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Dicha determinación es directamente relevante a la hora de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para llevar a cabo el encargo en la estrategia global, tal como se exige en el apartado 8 de esta NIA.

La función y el momento de la planificación (Ref.: Apartado 2)

A1. La naturaleza y el alcance de las actividades de planificación variarán en función del tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia previa de los miembros clave del equipo del encargo con la entidad y de los cambios en las circunstancias que se produzcan durante el encargo de auditoría. Al planificar la auditoría, el auditor puede utilizar técnicas y herramientas de gestión de proyectos. La NIA 220 (Revisada) [50] describe cómo estas técnicas y herramientas pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del mismo.

[50] *NIA 220 (Revisada), apartados A73-A74*

…

A3. El auditor puede decidir discutir elementos de la planificación con la dirección de la entidad para ayudar al auditor a gestionar y lograr la calidad a nivel del encargo (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos de auditoría planificados con el trabajo del personal de la entidad). Aunque estas discusiones se producen a menudo, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría siguen siendo responsabilidad del auditor. Cuando se discutan asuntos incluidos en la estrategia global de auditoría o en el plan de auditoría, hay que tener cuidado para no comprometer la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría detallados con la dirección puede comprometer la eficacia de la auditoría al hacer que los procedimientos de auditoría sean demasiado predecibles.

…

Actividades preliminares del encargo (Ref.: Apartado 6)

A5. La realización de las actividades preliminares del encargo especificadas en el apartado 6 al comienzo del encargo de auditoría actual ayuda al auditor a identificar y evaluar los acontecimientos o

circunstancias que puedan afectar negativamente a la capacidad del auditor para gestionar y lograr la calidad a nivel del encargo de conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada).

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

- Mantener la independencia y la capacidad necesarias para llevar a cabo el encargo.
- Determinar que no hay problemas con la integridad de la gestión que puedan afectar a la voluntad del auditor de continuar con el encargo.
- Determinar que no hay malentendidos con el cliente en cuanto a los términos del encargo.

La realización de los procedimientos iniciales tanto de la continuidad del cliente como de la evaluación de los requerimientos éticos pertinentes (incluida la independencia) al principio del encargo de auditoría actual significa que se completan antes de la realización de otras actividades significativas para el encargo de auditoría actual. En el caso de los encargos de auditoría continuada, estos procedimientos iniciales suelen tener lugar poco después (o en relación con) la finalización de la auditoría anterior.

Actividades de planificación

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

A8. El proceso de establecimiento de la estrategia global de auditoría, sujeto a la finalización de los procedimientos de valoración de riesgos del auditor, puede incluir cuestiones como:

- La naturaleza de los recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) que se desplegarán para áreas específicas de auditoría. Por ejemplo, el despliegue de miembros experimentados del equipo para las áreas de alto riesgo, o la asignación de expertos para abordar asuntos complejos;
- La cantidad de recursos a asignar a áreas específicas de la auditoría. Por ejemplo, el número de miembros del equipo asignados para asistir al recuento del inventario físico en varios lugares, el alcance de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de las auditorías de grupo, o el presupuesto de auditoría en horas para asignar a las áreas de alto riesgo;
- Cuándo deben desplegarse estos recursos, por ejemplo, si se trata de una etapa de auditoría intermedia o en fechas clave de corte; y
- ¿Cómo se supervisan o utilizan dichos recursos? Por ejemplo, cuándo se espera que se celebren las reuniones informativas y de información del equipo, cómo se espera que se realicen las revisiones de los socios del encargo y de los directores (por ejemplo, in situ o fuera de las instalaciones).

A8A. La NIA 220 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre los recursos del encargo y el desempeño del mismo (incluida la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo).

…

Dirección, supervisión y revisión (Ref.: Apartado 11)

A16. La NIA 220 (Revisada) trata de la responsabilidad del socio del encargo en cuanto a la naturaleza, el momento y el alcance de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.[51]

[51] *NIA 220 (Revisada), apartados 29-31*

Documentación (Ref: Apartado 12)

A18. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave en la gestión de la calidad a nivel del encargo y un medio para comunicar los asuntos importantes al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría en forma de un memorando que contenga las decisiones clave relativas al alcance global, el momento de realización y la realización de la auditoría.

…

A20A.La documentación de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo de conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada) puede también proporcionar un registro de los cambios significativos en la naturaleza, el momento y el alcance previstos de la dirección, la supervisión y la revisión.

…

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

A22. La finalidad y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos tanto si se trata de un encargo inicial como de uno recurrente. Sin embargo, en el caso de una auditoría inicial, el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación porque normalmente no tiene la experiencia previa con la entidad que se tiene en cuenta al planificar los encargos recurrentes. En el caso de un encargo de auditoría inicial, las cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta al establecer la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría son las siguientes:

- A menos que lo prohíba la ley o la normativa, se deben establecer acuerdos con el auditor predecesor, por ejemplo, para revisar los papeles de trabajo de éste.
- Cualquier cuestión importante (incluida la aplicación de los principios contables o de las normas de auditoría e información) que se haya tratado con la dirección en relación con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los encargados del gobierno de la entidad y la forma en que estas cuestiones afectan a la estrategia general de auditoría y al plan de auditoría.
- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos iniciales.[53]
- Otras respuestas diseñadas e implementadas por la firma para los encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, el sistema de gestión de calidad de la firma puede incluir respuestas que requieran que otro socio o persona con la autoridad adecuada revise la estrategia general de auditoría antes de comenzar los procedimientos de auditoría significativos o que revise los informes antes de su emisión).

[53] *NIA 510, Encargos de auditoría iniciales-Saldos iniciales*

Anexo

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

Consideraciones para establecer la estrategia global de auditoría

Este apéndice proporciona ejemplos de asuntos que el auditor puede considerar en la gestión de la calidad a nivel del encargo. Muchas de estas cuestiones influirán en la estrategia general de auditoría del auditor y en el plan de auditoría detallado. Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos encargos. Aunque algunas de las cuestiones que se mencionan a continuación

pueden ser exigidas por otras NIA, no todas las cuestiones son pertinentes para todos los encargos de auditoría y la lista no es necesariamente completa.

Naturaleza, momento de realización Y extensión de los recursos

- Los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales asignados o puestos a disposición del encargo (por ejemplo, la asignación del equipo del encargo y 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 presupuestación de los encargos, incluyendo la consideración de la cantidad de tiempo adecuada que debe reservarse para las áreas en las que puede haber mayores riesgos de errores materiales.

…

NIA 315 (revisada en 2019)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración de riesgos y actividades relacionadas

…

Otras fuentes relevantes

Información de otras fuentes

A38. Otras fuentes de información relevantes son:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuación de la relación con el cliente o del encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220 (Revisada), incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto.[54]

[54] *NIA 220 Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros, apartados 22-24*

…

Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartado 28-37)

…

Factores industriales, reglamentarios y otros factores externos (Ref: Apartado 19(a) (ii)) 19(a) (ii))

Factores industriales

…

A69. El sector en el que opera la entidad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material derivados de la naturaleza del negocio o del grado de regulación.

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar importantes estimaciones de ingresos y gastos que dan lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con la competencia y las capacidades adecuadas. [55]

[55] *NIA 220 (Revisada), apartados 25-28*

Evaluación de los riesgos de incorrección material en el nivel de 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 aquellos riesgos que se encuentran en el extremo superior del espectro de riesgo inherente, mediante la realización de ciertas respuestas requeridas, entre ellas:

- …
- La revisión oportuna de la documentación de la auditoría por parte del socio del encargo en las fases apropiadas de la misma permite que las cuestiones importantes, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan a tiempo a satisfacción del socio del encargo en la fecha del informe del auditor o antes. [56]

[56] *NIA 220 (Revisada), apartados 32 y A87-A89*

…

NIA 500 Evidencias de auditoría

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)

…

A5. La evidencia de auditoría es necesaria para respaldar la opinión y el informe del auditor. Es de carácter acumulativo y se obtiene principalmente a partir de los procedimientos de auditoría realizados en el transcurso de la auditoría. Sin embargo, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como auditorías anteriores (siempre que el auditor haya evaluado si dicha información sigue siendo pertinente y fiable como evidencia de auditoría para la presente auditoría [57]) o a través de la información obtenida por la firma en la aceptación o continuación de la relación con el cliente o el encargo. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la misma son fuentes importantes de evidencias de auditoría. La información que puede utilizarse como evidencia de auditoría puede haber sido preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenida de una fuente de información externa. Las evidencias de auditoría comprenden tanto la información que apoya y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una declaración solicitada) es utilizada por el auditor y, por tanto, también constituye una evidencia de auditoría.

[57] *NIA 315 (revisada en 2019), apartado 16*

…

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A30. Como se señala en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría realizados durante el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, por ejemplo, de auditorías anteriores, a través de la información obtenida por la firma en la aceptación o continuación de la relación con el cliente o del encargo y en el cumplimiento de ciertas responsabilidades adicionales en virtud de las leyes, reglamentos o requerimientos éticos pertinentes (por ejemplo, en relación con el incumplimiento de las leyes y reglamentos por parte de una entidad). La calidad de todas las evidencias de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basan.

…

NIA 540 (Revisada) Auditoría de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar

Introducción

…

Requerimientos

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración de riesgos y actividades relacionadas

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los asuntos que pueden afectar a la determinación del auditor de si el equipo del encargo requiere Cualificaciones o conocimientos especializados, incluyen, por ejemplo: [58]

- La naturaleza de las estimaciones contables para un negocio o industria en particular (por ejemplo, depósitos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos de contratos de seguros).

[58] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros, apartados 25-26 y NIA 300 Planificación de una auditoría de estados financieros, apartado 8(e)*

…

NIA 600 Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

Introducción

Alcance de esta NIA

…

4. De conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada), [59] el socio del encargo del grupo debe determinar que quienes realizan el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente. El socio del encargo del grupo es también responsable de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo del grupo a la vista de su trabajo.[60]

[59] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartados 25-26*

[60] *NIA 220 (Revisada), apartados 29-31*

5. El socio del encargo del grupo aplica los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) independientemente de que el equipo del encargo del grupo o un auditor de un componente realice el trabajo sobre la información financiera de un componente. Esta NIA ayuda al socio del encargo del grupo a cumplir los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) cuando los auditores de los componentes realicen trabajos sobre la información financiera de los componentes.

…

Requerimientos

12. Al aplicar la NIA 220 (Revisada), el socio del encargo del grupo determinará si cabe esperar razonablemente que se obtenga suficiente evidencia de auditoría adecuada en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes en la que basar la opinión de auditoría del grupo. Para ello, el equipo del encargo del grupo obtendrá un conocimiento del grupo, de sus componentes y de su entorno que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A10-A12)

…

NIA 610 (revisada en 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos

…

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 en el encargo de conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada).[61] Al hacerlo:

(a) La naturaleza, el momento y el alcance de la dirección, la supervisión y la revisión reconocerán que los auditores internos no son independientes de la entidad y responderán al resultado de la evaluación de los factores del apartado 29 de esta NIA; y
(b) Los procedimientos de revisión incluirán la comprobación por parte del auditor externo de las evidencias de auditoría subyacentes para algunos de los trabajos realizados por los auditores internos.

La dirección, supervisión y revisión por parte del auditor externo del trabajo realizado por los auditores internos será suficiente para que el auditor externo pueda determinar que los auditores internos han obtenido suficiente evidencia de auditoría adecuada para respaldar las conclusiones basadas en dicho trabajo. (Ref: Apartado A40-A41)

[61] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros*

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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: Párr. 15(c))

…

A11. Entre los factores que pueden afectar a la determinación por parte del auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se encuentran los siguientes:

- La existencia, adecuación y uso de procedimientos documentados de auditoría interna o de orientación que cubran áreas como la evaluación de riesgos, los programas de trabajo, la documentación y la elaboración de informes, cuya naturaleza y alcance sea proporcional al tamaño y las circunstancias de una entidad.
- Si la función de auditoría interna cuenta con políticas y procedimientos de control de calidad apropiados, por ejemplo, políticas y procedimientos que serían aplicables a una función de auditoría interna (como los relacionados con el liderazgo, los recursos humanos y el desempeño del encargo) o requerimientos de control de calidad en las normas establecidas por los organismos profesionales pertinentes para los auditores internos. Dichos organismos también pueden establecer otros requerimientos adecuados, como la realización de evaluaciones periódicas de calidad externas.

NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

Introducción

Alcance de esta NIA

…

2. Esta NIA no se ocupa de:

(a) Situaciones en las que el equipo del encargo incluye a un miembro, o consulta a una persona u organización, con conocimientos en un área especializada de la contabilidad o la auditoría, que se tratan en la NIA 220 (Revisada);[63] o
(b) La utilización por parte del auditor del trabajo de una persona u organización que posea experiencia en un campo distinto al de la contabilidad o la auditoría, cuyo trabajo en ese campo sea utilizado por la entidad para ayudarla a preparar los estados financieros (un experto de la dirección), que se trata en la NIA 500.[64]

[63] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartado A19*

[64] *NIA 500 Evidencia de auditoría, apartados A45-A59*

…

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 a 13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Al determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta cuestiones como las siguientes (Ref: Apartado A10)

(a) La naturaleza del asunto al que se refiere el trabajo del experto;
(b) Los riesgos de error material en el asunto al que se refiere el trabajo de ese experto;
(c) La importancia del trabajo de ese experto en el contexto de la auditoría;
(d) El conocimiento y la experiencia del auditor con trabajos anteriores realizados por ese experto; y
(e) Si ese experto está sujeto al sistema de gestión de calidad de la firma auditora. (Ref: Apartado A11-A13)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref.: Apartado 7)

…

A6. Si la preparación de los estados financieros implica el uso de conocimientos especializados en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, que es experto en contabilidad y auditoría, puede no poseer los conocimientos necesarios para auditar dichos estados financieros. El socio del encargo debe determinar que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría.[65] Además, el auditor debe determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el encargo.[66] La decisión del auditor de utilizar o no el trabajo de un experto del auditor y, en caso afirmativo, cuándo y en qué medida, le ayuda a cumplir estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cuando cambian las circunstancias, el auditor puede tener que revisar las decisiones anteriores sobre el uso del trabajo de un experto del auditor.

[65] *NIA 220 (Revisada), apartados 25-28*

[66] *NIA 300 Planificación de una auditoría de estados financieros, apartado 8(e)*

A7. Un auditor que no sea experto en un campo relevante distinto de la contabilidad o la auditoría puede, no obstante, obtener una comprensión suficiente de ese campo para realizar la auditoría sin un experto en auditoría. Esta comprensión puede obtenerse, por ejemplo, a través de:

…

- Formación o desarrollo profesional en ese campo en concreto. Esto puede incluir cursos formales, o discusiones con personas que poseen experiencia en el campo pertinente con el fin de mejorar la propia capacidad del auditor para tratar asuntos en ese campo. Este tipo de debate difiere de la consulta con un experto del auditor con respecto a un conjunto específico de circunstancias encontradas en el encargo, en el que dicho experto recibe todos los hechos relevantes que le permitirán proporcionar un asesoramiento informado sobre el asunto en cuestión.[67]

[67] *NIA 220, apartados A99-A102*

…

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 8)

A10. La naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9 a 13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de procedimientos diferentes o más extensos de lo que sería el caso:

- El trabajo del experto del auditor se refiere a un asunto significativo que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado previamente el trabajo del experto del auditor, y no tiene conocimiento previo de la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto.
- El experto del auditor realiza procedimientos que forman parte de la auditoría, en lugar de ser consultado para asesorar sobre un asunto concreto.
- El perito es un experto externo a la firma auditora y, por tanto, no está sujeto al sistema de gestión de calidad de la firma.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref.: Apartado 8(e))

A11. Un experto interno de un auditor puede ser un socio o personal (es decir, personal temporal) de la firma de auditoría, y por lo tanto está sujeto al sistema de gestión de calidad de dicha firma de conformidad con lo establecido en NIGC 1[68] o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.[69] Un experto interno del auditor también puede ser un socio o personal, incluido el personal temporal, de una firma de la red, y está sujeto a las políticas o procedimientos de la firma para los requerimientos de la red y los servicios de la red de conformidad con lo establecido en NIGC 1. En algunos casos, el experto interno del auditor de una firma de la red puede estar sujeto a políticas o procedimientos de gestión de la calidad comunes a la firma del auditor, dado que forman parte de la misma red.

[68] *NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, apartado 16(w)*

[69] *NIA 220 (Revisada), apartado 3*

A12. La NIGC 1 requiere que la firma aborde el uso de recursos de un proveedor de servicios, lo que incluye el uso de un experto externo. [70] El experto externo de un auditor no es un miembro del equipo del encargo y puede no estar sujeto a las políticas o procedimientos de la firma en virtud de su sistema de gestión de la calidad.[72] Además, las políticas o procedimientos de la firma en relación con los requerimientos éticos relevantes pueden incluir políticas o procedimientos que se apliquen al experto externo del auditor.[73] En algunos casos, los requerimientos éticos pertinentes o las leyes o reglamentos pueden exigir que el experto externo del auditor sea:

- Tratado como un miembro del equipo del encargo (es decir, el experto externo puede estar sujeto a los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia); o
- Sujeto a otros requerimientos profesionales.

[70] *NIGC 1, apartado 32*

[72] *NIGC 1, apartado 16(f)*

[73] *NIGC 1, apartado 29(b)*

A13. Como se describe en la NIA 220 (Revisada), la gestión de la calidad a nivel del encargo se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma y se basa en la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. [75] Por ejemplo, el auditor puede depender de las políticas o procedimientos relacionados de la firma con respecto a:

- Competencia y capacidades, mediante programas de contratación y formación.
- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relativos a la independencia.

La evaluación por parte del auditor de la idoneidad del trabajo de los expertos del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma pueden proporcionar a los expertos internos del auditor una comprensión adecuada de la interrelación de sus conocimientos con el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación puede afectar a la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos del auditor para evaluar la idoneidad del trabajo del experto del auditor.

- Cumplimiento de los requerimientos normativos y legales, mediante procesos de supervisión.
- Acuerdo con el experto del auditor.

Las cuestiones que el auditor puede tener en cuenta al determinar si depende de las políticas o procedimientos de la firma se describen en la NIA 220 (Revisada).[76] Depender de las políticas o procedimientos de la firma no reduce la responsabilidad del auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

[75] *NIA 220 (Revisada), apartado A4*

[76] *NIA 220 (Revisada), apartados 4(b) y A10*

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, como por ejemplo

- Experiencia personal con trabajos anteriores de ese experto.
- Discusiones con ese experto.
- Conversaciones con otros auditores u otras personas familiarizadas con el trabajo de ese experto.
- Conocimiento de las cualificaciones de ese experto, su pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, su licencia para ejercer o cualquier otra forma de reconocimiento externo.
- Artículos publicados o libros escritos por ese experto.
- El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

…

Acuerdo con el experto del auditor (Ref.: Apartado 11)

…

A26. Cuando no exista un acuerdo por escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir una prueba del acuerdo en, por ejemplo:

- Memorandos de planificación o documentos de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas o procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma auditora. En el caso del experto interno de un auditor, el sistema de gestión de la calidad de la firma puede incluir políticas o procedimientos relacionados con el trabajo del experto. El alcance de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas o procedimientos. Por ejemplo, es posible que no se requiera documentación en los papeles de trabajo del auditor si la firma del auditor tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de dicho experto.

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Informe de auditoría (Ref.: Apartado 20)

…

Informe de auditoría para las auditorías realizadas de conformidad con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría

…

Requerimientos éticos pertinentes

A36. Las leyes o los reglamentos, las normas nacionales de auditoría o las condiciones de un encargo de auditoría pueden exigir que el auditor facilite en su informe información más específica sobre las fuentes de los requerimientos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con la independencia que se aplican a la auditoría de los estados financieros.

Nombre del socio del encargo (Ref.: Apartado 46)

A61. El objetivo de la firma en NIGC 1[78] es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad que proporcione a la firma una seguridad razonable de que:

- La firma y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con lo establecido en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con lo establecido en dichas normas y requerimientos; y
- Los informes del encargo emitidos por la firma o los socios del encargo son adecuados en estas circunstancias.

Sin perjuicio del objetivo en la NIGC 1, el nombramiento del socio del encargo en el informe del auditor tiene por objeto proporcionar más transparencia a los usuarios del informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad cotizada.

[78] *NIGC 1 Gestión de la calidad para firmas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, apartado 14*

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref.: Apartado 9-10)

…

Cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor (Ref.: Apartado 9)

…

A15. Varias NIA exigen comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y otras que pueden estar relacionadas con áreas de atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) exige que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad las dificultades significativas que haya encontrado durante la auditoría. [79] Las NIA reconocen posibles dificultades en relación, por ejemplo, con
  - Transacciones con partes vinculadas, [80] en particular las limitaciones de la capacidad del auditor para obtener evidencias de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con partes vinculadas (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción similar en condiciones de plena competencia.
  - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso del equipo del encargo del grupo a la información puede haber sido restringido. [81]

- La NIA 220 (Revisada) establece requerimientos para el socio del encargo en relación con la realización de consultas apropiadas sobre asuntos difíciles o controvertidos, asuntos sobre los que las políticas o procedimientos de la firma requieren consulta, y otros asuntos que, a juicio profesional del socio del encargo, requieren consulta. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado con otros dentro o fuera de la firma sobre un asunto técnico significativo, lo que puede ser un indicador de que se trata de un asunto de auditoría clave. El socio del encargo también está obligado a discutir, entre otras cosas, los asuntos y juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría con el revisor de calidad del encargo. [83]

[79] *NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21*

[80] *NIA 550, Partes vinculadas, apartado A42*

[81] *NIA 600 Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros del grupo (incluyendo el trabajo de los auditores de los componentes), apartado 49(d)*

[82] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartado 35*

[83] *NIA 220 (Revisada), apartado 36*

…

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

…

A63. La exigencia del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor haya determinado que no hay cuestiones clave de auditoría que comunicar en el informe del auditor puede ofrecer la oportunidad de que el auditor mantenga más conversaciones con otras personas que estén familiarizadas con la auditoría y con las cuestiones significativas que puedan haber surgido (incluido el revisor de la calidad del encargo, si se ha nombrado uno). Estas discusiones pueden hacer que el auditor reevalúe su determinación de que no hay cuestiones clave de auditoría.

NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Lectura y consideración de la otra información (Ref.: Apartado 14-15)

…

A24. De conformidad con lo establecido en la NIA 220 (Revisada), el socio del encargo debe asumir la responsabilidad de dirigir y supervisar a los miembros del equipo del encargo y de revisar su trabajo [85], y determinar que la naturaleza, el momento y el alcance de la dirección, la supervisión y la revisión se planifiquen y realicen de conformidad con lo establecido en las políticas o procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.[86] En el contexto de esta NIA, los factores que pueden tenerse en cuenta al determinar los miembros adecuados del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de los apartados 14-15, son los siguientes

- La experiencia relativa de los miembros de los equipos del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen los conocimientos pertinentes obtenidos en la auditoría para identificar las incoherencias entre el resto de la información y esos conocimientos.
- El grado de juicio que implica el cumplimiento de los requerimientos del apartado 14-15. Por ejemplo, la realización de procedimientos para evaluar la coherencia de los importes de la otra información que pretenden coincidir con los importes de los estados financieros puede ser llevada a cabo por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de una auditoría de grupo, es necesario hacer consultas a un auditor de un componente al abordar la otra información relacionada con ese componente.

[85] *NIA 220 (Revisada) Gestión de la calidad en una auditoría de estados financieros, apartados 29-30*

[86] *NIA 220 (Revisada), apartado 30(a)*

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref.: Apartado 7)

A5. La NIA 200 exige que el auditor cumpla (a) los requerimientos éticos pertinentes, incluidas las relativas a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros, y (b) todas las NIA pertinentes para la auditoría. También exige que el auditor cumpla con cada uno de los requerimientos de una NIA, a menos que, en las circunstancias de la auditoría, toda la NIA no sea pertinente o que el requisito no sea pertinente porque es condicional y la condición no existe. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario apartarse de un requisito pertinente de una NIA aplicando procedimientos de auditoría alternativos para lograr el objetivo de dicho requisito.

NIPA 1000 Consideraciones especiales de la auditoría de instrumentos financieros

Contenido

La Nota de Práctica Internacional de Auditoría (NIPA) 1000 Consideraciones especiales en la auditoría de instrumentos financieros, debe leerse junto con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otras normas de aseguramiento y Servicios Relacionados. Las NIPA no imponen a los auditores requerimientos adicionales a los incluidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), ni modifican la responsabilidad del auditor de cumplir todas las NIA pertinentes para la auditoría. Las NIPA proporcionan asistencia práctica a los auditores. Están destinadas a ser difundidas por los responsables de las normas nacionales, o a ser utilizadas en la elaboración del material nacional correspondiente. También proporcionan material que las firmas pueden utilizar en el desarrollo de sus programas de formación y orientación interna.

Sección II-Consideraciones de auditoría relacionadas con los instrumentos financieros

Consideraciones en la planificación[87]

Utilización del trabajo de personal con cualificaciones y conocimientos especializados en la auditoría[88]

78. Una consideración clave en las auditorías que implican instrumentos financieros, en particular instrumentos financieros complejos, es la competencia del auditor. La NIA 220 (Revisada) [89] exige que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, tienen colectivamente la competencia y las capacidades, incluido el tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría. Además, los requerimientos éticos pertinentes exigen que el auditor determine si la aceptación del encargo crearía alguna amenaza para el cumplimiento de los principios fundamentales, incluyendo la competencia y diligencia profesionales. El apartado 79 más abajo proporciona ejemplos de los tipos de asuntos que pueden ser relevantes para las consideraciones del auditor en el contexto de los instrumentos financieros.

[87] *La NIA 300 Planificación de una auditoría de estados financieros, trata de la responsabilidad del auditor de planificar una auditoría de estados financieros*

---

[88] *Cuando la experiencia de dicha persona se centra en la auditoría y la contabilidad, independientemente de si la persona es de dentro o de fuera de la firma, se considera que esta persona forma parte del equipo del encargo y está sujeta a los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), Gestión de calidad para una auditoría de estados financieros. Cuando la experiencia de esta persona es en un campo distinto de la contabilidad o la auditoría, se considera que es un experto del auditor, y se aplican las disposiciones de la NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor. La NIA 620 explica que la distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la experiencia en otro campo será una cuestión de juicio profesional, pero señala que la distinción puede hacerse entre la experiencia en métodos de contabilidad de instrumentos financieros (experiencia en contabilidad y auditoría) y la experiencia en técnicas complejas de valoración de instrumentos financieros (experiencia en un campo distinto de la contabilidad o la auditoría).*

[89] *NIA 220 (Revisada), apartado 26*

…

80. La naturaleza y el uso de determinados tipos de instrumentos financieros, las complejidades asociadas a los requerimientos contables y las condiciones del mercado pueden hacer necesario que el equipo del encargo consulte a otros profesionales de la contabilidad y de la auditoría, de dentro o de fuera de la firma, con conocimientos técnicos de contabilidad o de auditoría y experiencia pertinentes, teniendo en cuenta factores como:

- Las capacidades y la competencia del equipo de contratación, incluida la experiencia de los miembros del equipo de contratación.
- Los atributos de los instrumentos financieros utilizados por la entidad.
- La identificación de circunstancias o riesgos inusuales en el encargo, así como la necesidad de aplicar el juicio profesional, en particular con respecto a la materialidad y los riesgos significativos.
- Las condiciones del mercado.

[91] *La NIA 220 (Revisada), apartado 35, requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo han realizado las consultas apropiadas durante el encargo de auditoría, tanto dentro del equipo del encargo, como entre el equipo del encargo y otras personas del nivel apropiado dentro o fuera de la firma.*

ANEXO TÉCNICO SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS 4.2 – 2022

CONTENIDO

NISR 4400 (REVISADA) ENCARGOS DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS 450
Contenido 450
Introducción 452
Alcance de esta NISR 452
El encargo de procedimientos acordados 452
Aplicabilidad de esta NISR 452
Fecha de entrada en vigor 453
Objetivos 453
Definiciones 453
Requerimientos 454
Realización de un encargo de procedimientos acordados de conformidad con esta NISR 454
Requerimientos de ética aplicables 454
Juicio Profesional 454
Control de calidad del encargo 454
Aceptación y continuidad del encargo 455
Acuerdo de los términos del encargo 455
Aplicación de los procedimientos acordados 456
Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente 456
El informe de procedimientos acordados 456
Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo 458
Documentación 458
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 459
Alcance de esta NISR (Ref: Apartado 2) 459
Fecha de entrada en vigor (Ref: Apartado 11) 460
Definiciones 460
Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 17) 460
Juicio profesional (Ref: Apartado 18) 462
Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 19-20) 462
Aceptación y continuidad del encargo (Ref: Apartados 21-23) 463
Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartados 24-25) 465
Aplicación de los procedimientos acordados (Ref: Apartado 28) 466
Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 29) 466
El informe de procedimientos acordados (Ref: Apartados 30-33) 467
Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo (Ref: Apartado 34) 468
Documentación (Ref: Apartado 35) 469
Anexo 1 Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados (Ref: Apartado A40) 470
Anexo 2 Ejemplos de informes de procedimientos acordados (Ref: Apartado A51) 472
NISR 4410 (REVISADA) ENCARGOS DE COMPILACIÓN 478

Contenido 478
Introducción 479
Alcance de esta NISR 479
El encargo de compilación 479
Aplicabilidad de esta NISR 480
Fecha de entrada en vigor 481
Objetivos 481
Definiciones 481
Requerimientos 482
Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR 482
Requerimientos de ética 482
Juicio profesional 482
Control de calidad del encargo 482
Aceptación y continuidad del encargo 483
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad 483
Realización del encargo 483
Documentación 484
Informe del profesional ejerciente 485
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 487
Alcance de esta NISR 487
El encargo de compilación 488
Requerimientos de ética (Ref.: Apartado 21) 490
Juicio profesional (Ref.: Apartados 22, 24(e)(iii)) 492
Control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 23(b)) 493
Aceptación y continuidad del encargo 493
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 27) 496
Realización del encargo 497
Documentación (Ref.: Apartado 38) 499
Informe del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 40) 499
Anexo 1 501
Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación 501
Anexo 2 503
Encargo de compilación de estados financieros con fines específicos 503
Encargos de compilación de información financiera preparada con un fin específico cuando la utilización o la distribución de la información financiera se restringe a los usuarios a quienes se destina 503

NISR 4400 (REVISADA) ENCARGOS DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS

(Aplicable en Colombia a los encargos de procedimientos acordados cuyos términos del encargo se hayan acordado a partir del 1 de enero de 2024)

Contenido

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NISR	1–3
El encargo de procedimientos acordados	4–6
Aplicabilidad de esta NISR	7–10
Fecha de entrada en vigor	**11**
Objetivos	**12**
Definiciones	**13**
Requerimientos	
Realización de un encargo de procedimientos acordados de conformidad con esta NISR	14–16
Requerimientos de ética aplicables	17
Juicio profesional	18
Control de calidad del encargo	19–20
Aceptación y continuidad del encargo	21–23
Acuerdo de los términos del encargo	24–26
Aplicación de los procedimientos acordados	27–28
Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente	29
El informe de procedimientos acordados	30–33
Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo	34
Documentación	35
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	**A1–A8**
Fecha de entrada en vigor	A9
Definiciones	A10–A13
Requerimientos de ética aplicables	A14–A20
Juicio profesional	A21–A23
Control de calidad del encargo	A24–A27
Aceptación y continuidad del encargo	A28–A38
Acuerdo de los términos del encargo	A39–A44
Aplicación de los procedimientos acordados	A45
Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente	A46–A50

El informe de procedimientos acordados	A51–A58
Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo	A59
Documentación	A60
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados	
Anexo 2: Ejemplos de informes de procedimientos acordados	

Introducción

Alcance de esta NISR

1. Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de:
   (a) Las responsabilidades del profesional ejerciente a quien se contrata para llevar a cabo un encargo de procedimientos acordados y
   (b) la estructura y el contenido del informe de procedimientos acordados.
2. Esta NISR es aplicable a la realización de encargos de procedimientos acordados sobre una materia objeto de análisis financiera o no financiera. (Ref: Apartados A1–A2)

Relación con la NICC 1[1]

3. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad en relación con los encargos de procedimientos acordados. Las disposiciones de esta NISR sobre control de calidad en cada encargo de procedimientos acordados parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A3–A8)

El encargo de procedimientos acordados

4. En un encargo de procedimientos acordados, el profesional ejerciente aplica los procedimientos que ha acordado con la parte contratante, habiendo reconocido, esta última, que los procedimientos aplicados son adecuados para los fines del encargo. El profesional ejerciente comunica los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos en el informe de procedimientos acordados. La parte contratante y otros usuarios a quienes se destina el informe consideran por sí mismos los procedimientos acordados y los hallazgos sobre los que informa el profesional ejerciente y extraen sus propias conclusiones del trabajo realizado por el profesional ejerciente.
5. El valor de un encargo de procedimientos acordados realizado de conformidad con esta NISR es el resultado de:
   (a) que el profesional ejerciente cumpla las normas profesionales, incluidas las normas de ética aplicables, y
   (b) la comunicación clara de los procedimientos aplicados y de los correspondientes hallazgos.
6. Un encargo de procedimientos acordados no es una auditoría ni una revisión u otro encargo de aseguramiento. Un encargo de procedimientos acordados no implica obtener evidencia con objeto de que el profesional ejerciente exprese una opinión o cualquier forma de conclusión de aseguramiento.

Aplicabilidad de esta NISR

7. Esta NISR contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NISR, los cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NISR. Los objetivos
8. Esta NISR contiene requerimientos redactados en tiempo verbal futuro diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.
9. Además, esta NISR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de esta norma.
10. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación

[1] 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 tienen como finalidad ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de procedimientos acordados.

y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NISR que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

11. [Apartado modificado] Esta NISR es aplicable a los encargos de procedimientos acordados cuyos términos del encargo se hayan acordado a partir del 1 de enero de 2024. (Ref: Apartado A9)

Objetivos

12. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de procedimientos acordados conforme a esta NISR son:
    (a) acordar con la parte contratante los procedimientos a aplicar;
    (b) aplicar los procedimientos acordados;
    (c) comunicar los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos de conformidad con los requerimientos de esta NISR.

Definiciones

13. A efectos de esta NISR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
    (a) Procedimientos acordados: procedimientos que el profesional ejerciente ha acordado con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes). (Ref: Apartado A10)
    (b) Encargo de procedimientos acordados —Un encargo en el que se contrata a un profesional ejerciente para aplicar procedimientos que el profesional ejerciente y la parte contratante (y, en su caso, otras partes) han acordado y a comunicar los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos en un informe de procedimientos acordados. (Ref: Apartado A10)
    (c) Socio del encargo - El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de procedimientos acordados que se emite en nombre de la firma y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
    (d) Parte contratante—La parte o partes que contratan al profesional ejerciente para realizar el encargo de procedimientos acordados (Ref: Apartado A11)
    (e) Equipo del encargo—Todos los socios y empleados que realizan el encargo de procedimientos acordados, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos del profesional ejerciente contratados por la firma o por una firma de la red.
    (f) Hallazgos— Los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. Los hallazgos se pueden verificar de manera objetiva. Las referencias a hallazgos en esta NISR excluyen cualquier forma de opinión o conclusión, así como cualquier recomendación que el profesional ejerciente pueda hacer. (Ref: Apartados A12–A13)
    (g) Usuarios a quienes se destina el informe—Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de procedimientos acordados. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de procedimientos acordados. (Ref: Apartado A10)
    (h) Profesional ejerciente—La persona o personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NISR establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente".
    (i) Experto del profesional ejerciente—Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento y servicios relacionados, cuyo trabajo en ese campo se utiliza

para ayudar al profesional ejerciente a cumplir con sus responsabilidades con relación al encargo de procedimientos acordados. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.

(j) Juicio profesional—Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de esta NISR y los requerimientos de ética aplicables, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada en función de las circunstancias del encargo de procedimientos acordados.

(k) Requerimientos de ética aplicables- Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de procedimientos acordados. Por lo general, estos requerimientos comprenden los contenidos en el Código Internacional de Ética Para Profesionales de la Contabilidad (incluidas normas internacionales de independencia) emitido el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) (Código de ética del IESBA), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

(l) Parte responsable—La parte o partes responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Requerimientos

Realización de un encargo de procedimientos acordados de conformidad con esta NISR

14. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

15. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de procedimientos acordados, por ejemplo, si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo.

16. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con los requerimientos de esta NISR a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NISR aplicables al encargo de procedimientos acordados.

Requerimientos de ética aplicables

17. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A14–A20)

Juicio Profesional

18. El profesional ejerciente aplicará el juicio profesional al aceptar, realizar y emitir un informe sobre un encargo de procedimientos acordados, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A21–A23)

Control de calidad del encargo

19. El socio del encargo se responsabilizará:
    (a) de la calidad global del encargo de procedimientos acordados, incluido, en su caso, el trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente y (Ref: Apartado A24)
    (b) de que el encargo se realice de conformidad con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma:
        (i) aplicando los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos; (Ref: Apartado A25)

(ii) asegurándose de que el equipo del encargo y cualquier experto del profesional ejerciente poseen, en su conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de procedimientos acordados;

(iii) prestando especial atención a la existencia de indicios del incumplimiento de los requisitos de ética aplicables por los miembros del equipo del encargo y determinando las actuaciones adecuadas si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables; (Ref: Apartado A26)

(iv) dirigiendo, supervisando y realizando el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

(v) responsabilizándose de que se conserve una adecuada documentación del encargo.

20. Si se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, el socio del encargo se asegurará de que el profesional ejerciente pueda participar en el trabajo del experto en una medida que sea suficiente para asumir la responsabilidad de los hallazgos incluidos en el informe de procedimientos acordados. (Ref: Apartado A27)

Aceptación y continuidad del encargo

21. Antes de aceptar o continuar un encargo de procedimientos acordados, el profesional ejerciente obtendrá un conocimiento de los fines del encargo. El profesional ejerciente no aceptará o continuará un encargo si llega a su conocimiento cualquier hecho o circunstancia indicativa de que los procedimientos que se le pide aplicar no son adecuados para los fines del encargo de procedimientos acordados. (Ref: Apartados A28–A31)

22. El profesional ejerciente aceptará o continuará un encargo de procedimientos acordados solo cuando: (Ref: Apartados A28–A31)

(a) la parte contratante confirme que los procedimientos que el profesional ejerciente espera aplicar son adecuados para los fines del encargo;

(b) el profesional ejerciente espere poder obtener la información necesaria para realizar el encargo de procedimientos acordados;

(c) los procedimientos acordados y los correspondientes hallazgos se puedan describir de manera objetiva, en términos claros, que no induzcan a error y que no estén sujetos a diferentes interpretaciones; (Ref: Apartados A32–A36)

(d) el profesional ejerciente no tenga motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables no se cumplirán; y

(e) si al profesional ejerciente se le exige cumplir requerimientos de independencia, este no tenga motivos para pensar que los requerimientos de independencia no se cumplirán. (Ref: Apartados A37–A38)

23. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma inmediatamente, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Acuerdo de los términos del encargo

24. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de procedimientos acordados con la parte contratante y registrará los términos del encargo acordados en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito. Los términos incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A39–A40)

(a) la identificación de la materia o materias objeto de análisis sobre las que se aplicarán los procedimientos acordados;

(b) los fines del encargo y los usuarios a quienes se destina el informe de procedimientos acordados identificados por la parte contratante;

(c) en su caso, la parte responsable identificada por la parte contratante y una declaración de que el encargo de procedimientos acordados se realiza sobre la base de que la parte responsable lo es de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados;

(d) una confirmación de los requerimientos de ética aplicables que el profesional ejerciente va a cumplir al realizar el encargo de procedimientos acordados;
(e) una declaración sobre si se requiere que el profesional ejerciente cumpla requerimientos de independencia y, de ser así, los requerimientos de independencia aplicables; (Ref: Apartados A37–A38)
(f) la naturaleza del encargo de procedimientos acordados incluidas las siguientes declaraciones:
  (i) que un encargo de procedimientos acordados implica la aplicación por el profesional ejerciente de los procedimientos acordados con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes) y de informar de los hallazgos; (Ref: Apartado A10)
  (ii) que los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados; y
  (iii) que un encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión o una conclusión de aseguramiento;
(g) la confirmación por la parte contratante (y, en su caso, por otras partes) de que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo; (Ref: Apartado A10)
(h) la identificación del destinatario del informe de procedimientos acordados;
(i) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, descritos en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones; y (Ref: Apartados A41–A42)
(j) una referencia a la estructura y el contenido previstos del informe de procedimientos acordados.

25. Si se modifican los procedimientos acordados en el transcurso del encargo, el profesional ejerciente acordará unos términos del encargo modificados con la parte contratante, los cuales reflejen los procedimientos modificados. (Ref: Apartado A43)

Encargos de procedimientos acordados recurrentes

26. En los encargos de procedimientos acordados recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A44)

Aplicación de los procedimientos acordados

27. El profesional ejerciente aplicará los procedimientos tal como se acordaron en los términos del encargo.

28. El profesional ejerciente considerará si solicitar manifestaciones escritas. (Ref: Apartado A45)

Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente

29. Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, este: (Ref: Apartados A46–A47, A50)
(a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto del profesional ejerciente;
(b) acordará con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartados A48–A49)
(c) determinará si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el experto del profesional ejerciente es congruente con el trabajo acordado con el experto; y
(d) determinará si, teniendo en cuenta el trabajo realizado por el experto del profesional ejerciente, los hallazgos describen de un modo adecuado los resultados del trabajo realizado.

El informe de procedimientos acordados

30. El informe de procedimientos acordados será un informe escrito e incluirá: (Ref: Apartado A51)
(a) un título que indique claramente que se trata de un informe de procedimientos acordados;
(b) un destinatario según lo establecido en los términos del encargo;

(c) identificación de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos en cuestión; (Ref: Apartado A52)
(d) identificación de los fines del informe de procedimientos acordados y una declaración de que el informe de procedimientos acordados puede no ser adecuado para otros fines; (Ref: Apartados A53–A54)
(e) una descripción del encargo de procedimientos acordados declarando que:
  (i) un encargo de procedimientos acordados implica la aplicación por el profesional ejerciente de los procedimientos acordados con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes) e informar de los hallazgos; (Ref: Apartado A10)
  (ii) los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados; y
  (iii) el reconocimiento por la parte contratante (y, en su caso, por otras partes) de que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo; (Ref: Apartado A10)
(f) en su caso, la parte responsable identificada por la parte contratante y una declaración de que la parte responsable lo es de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados;
(g) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la NISR 4400 (Revisada);
(h) una declaración de que el profesional ejerciente no hace ninguna manifestación acerca de lo adecuado de los procedimientos acordados;
(i) una declaración de que un encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión o una conclusión de aseguramiento;
(j) una declaración de que, si el profesional ejerciente hubiera aplicado procedimientos adicionales, hubieran podido llegar a su conocimiento otras cuestiones sobre las que se habría informado;
(k) una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de ética del Código de ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes;
(l) con relación a la independencia:
  (i) si al profesional ejerciente no se le exige ser independiente y no ha acordado de otro modo cumplir los requerimientos de independencia en los términos del encargo, una declaración de que, a efectos del encargo, no existen requerimientos de independencia que el profesional ejerciente esté obligado a cumplir; o
  (ii) si al profesional ejerciente se le exige ser independiente o ha acordado cumplir requerimientos de independencia en los términos del encargo, una declaración de que el profesional ejerciente ha cumplido los requerimientos de independencia aplicables. La declaración identificará los requerimientos de independencia aplicables;
(m) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.
(n) una descripción de los procedimientos aplicados detallando la naturaleza y extensión y, en su caso, el momento de realización de cada uno de los procedimientos acordados en los términos del encargo; (Ref: Apartados A55–A57)
(o) los hallazgos de cada procedimiento aplicado, incluyendo detalles de las excepciones encontradas; (Ref: Apartados A55–A56)
(p) la firma del profesional ejerciente;
(q) la fecha del informe de procedimientos acordados; y
(r) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

31. Si el profesional ejerciente se refiere al trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente en el informe de procedimientos acordados, la redacción del informe no dará a entender que la participación

de un experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la aplicación de los procedimientos ni sobre los hallazgos de los que se informa. (Ref: Apartado A58)

32. Si el profesional ejerciente proporciona un resumen de los hallazgos en el informe de procedimientos acordados, además de la descripción requerida en el apartado 30(o):
    (a) el resumen de los hallazgos estará escrito de manera objetiva, en términos claros, que no induzcan a error y que no estén sujetos a diferentes interpretaciones; y
    (b) el informe de procedimientos acordados incluirá una declaración indicando que la lectura del resumen no sustituye a la lectura del informe completo.
33. El profesional ejerciente pondrá como fecha del informe de procedimientos acordados una que no sea anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente completó los procedimientos y determinó los hallazgos de conformidad con esta NISR.

Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo

34. El informe de procedimientos acordados se distinguirá claramente de informes relativos a otros encargos. (Ref: Apartado A59)

Documentación

35. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref: Apartado A60)
    (a) Los términos por escrito del encargo y, en su caso, la conformidad de la parte contratante en cuanto a las modificaciones a los procedimientos;
    (b) La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos acordados aplicados; y
    (c) Los hallazgos resultantes de los procedimientos acordados aplicados.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR (Ref: Apartado 2)

A1. La referencia a «materias objeto de análisis» en esta NISR incluye todo aquello sobre lo que se aplican los procedimientos acordados, lo que incluye información, documentos, mediciones o cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, según sea aplicable.

A2. Algunos ejemplos de materias objeto de análisis financieras o no financieras sobre las que se puede realizar un encargo de procedimientos acordados incluyen:

- Materias objeto de análisis financieras relacionadas con:
  - Los estados financieros de la entidad o tipos específicos de transacciones, saldos contables o información a revelar de los estados financieros.
  - La elegibilidad de los gastos que se reclaman de un programa de financiación.
  - Ingresos por determinados derechos, rentas o cuotas de franquicia basadas en un porcentaje de los ingresos.
  - Ratios de capitalización para las autoridades reguladoras.
- Materias objeto de análisis no financieras relacionadas con:
  - El número de pasajeros declarados a una autoridad de aviación civil.
  - La observación de la destrucción de productos falsos o defectuosos declarada a una autoridad reguladora.
  - Procesos de generación de datos para sorteos de lotería declarados a una autoridad reguladora.
  - Volumen de emisiones de gases de efecto invernadero declarada a una autoridad reguladora.

La lista anterior no es exhaustiva. Pueden surgir materias objeto de análisis adicionales a medida que la demanda externa de información evoluciona.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 3)

A3. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de procedimientos acordados. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer:

- el sistema de control de calidad de la firma y
- las correspondientes políticas de la firma diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y sus procedimientos para implementar y hacer el seguimiento del cumplimiento de las políticas.

A4. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

(b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias[2].

A5. Una jurisdicción que no haya adoptado la NICC 1 en relación con los encargos de procedimientos acordados puede establecer requerimientos de control de calidad en firmas que realizan este tipo de encargos. Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad de los encargos parten de la premisa de que los requerimientos de control de calidad adoptados son por lo menos igual de exigentes que los de la NICC 1. Esto se logra cuando esos requerimientos imponen obligaciones a la firma de alcanzar los objetivos de los requerimientos de la NICC 1, incluida la obligación de establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

[2] NICC 1, apartado 11

- recursos humanos;
- realización de los encargos y
- seguimiento.

A6. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo.

A7. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de procedimientos acordados, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas tomadas por la firma para rectificar dicha situación que el socio del encargo considera que son suficientes en el contexto de ese encargo de procedimientos acordados.

A8. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de procedimientos acordados no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe de procedimientos acordados no era adecuado.

Fecha de entrada en vigor (Ref: Apartado 11)

A9. Para periodos del encargo de varios años, los profesionales ejercientes pueden querer actualizar los términos para adaptar los encargos de procedimientos acordados a esta NISR en la fecha de entrada en vigor o después de esta.

Definiciones

La parte contratante y otros usuarios a quienes se destina el informe (Ref: Apartados 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i), 30(e)(iii))

A10. En algunas circunstancias, los procedimientos se pueden acordar con usuarios a quienes se destina el informe además de con la parte contratante. Los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte contratante pueden también confirmar que los procedimientos son adecuados.

A11. La parte contratante puede ser, bajo otras circunstancias, la parte responsable, un regulador u otro usuario a quien se destina el informe. Las referencias a «la parte contratante» incluidas en esta NISR incluyen también varias partes contratantes, de ser el caso.

Hallazgos (Ref: Apartado 13(f))

A12. Los hallazgos se pueden verificar de manera objetiva, lo que significa que se espera que distintos profesionales ejercientes que aplican los mismos procedimientos lleguen a resultados equivalentes. Los hallazgos excluyen la expresión de una opinión o conclusión, así como de cualquier recomendación que el profesional ejerciente pueda hacer.

A13. Los profesionales ejercientes pueden utilizar las expresiones «hallazgos obtenidos» en lugar de «hallazgos», por ejemplo, cuando el profesional ejerciente tiene reservas acerca de que el término «hallazgos» pueda ser malinterpretado. Ello puede darse en jurisdicciones o lenguas en las que el término «hallazgo» pueda incluir resultados que no son los obtenidos.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 17)

Objetividad e independencia

A14. Se requiere que el profesional ejerciente cumpla los requerimientos de ética aplicables cuando realiza un encargo de procedimientos acordados. Los requerimientos de ética aplicables normalmente comprenden el Código de ética del IESBA junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos. El Código de ética del IESBA exige a los profesionales ejercientes cumplir los principios fundamentales que incluyen el de objetividad, el cual le requiere no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros. En consecuencia, los requerimientos de ética a los que el profesional ejerciente está sujeto exigirían al profesional ejerciente, como mínimo, ser objetivo al realizar un encargo de procedimientos acordados.

A15. El Código de ética del IESBA no incluye requerimientos de independencia para los encargos de procedimientos acordados. Sin embargo, los códigos de ética nacionales, las disposiciones legales o reglamentarias o las condiciones establecidas en un contrato, programa o acuerdo relacionadas con la materia objeto de análisis del encargo de procedimientos acordados pueden especificar requerimientos de independencia.

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias[3]

A16. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

(a) Requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

(b) Establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias4.

A17. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

(a) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables; o

(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A18. No se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá del necesario para poder realizar el encargo de procedimientos acordados. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a los incumplimientos o a la existencia de indicios de incumplimiento. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A19. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se considera un incumplimiento del deber de confidencialidad según los requerimientos de ética aplicables[5].

A20. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, a una firma o a una firma de la red) obtener asesoramiento jurídico para comprender las implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o consultar, de manera confidencial, con un

[3] Los requerimientos de ética aplicables pueden indicar que el incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias incluye el fraude. Véase, por ejemplo, el apartado 360.5 A2 del Código de ética del IESBA.
[4] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.36 a 360.36 A3 del Código de ética del IESBA.
[5] Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114.1 A1 y R360.37 del Código de ética del IESBA.

regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad)[6].

Juicio profesional (Ref: Apartado 18)

A21. Se ejerce el juicio profesional para aplicar los requerimientos de esta NISR y los requerimientos de ética aplicables, y al tomar decisiones informadas acerca de formas de proceder durante todo encargo de procedimientos acordados, según corresponda.

A22. Al aceptar, realizar e informar sobre un encargo de procedimientos acordados se ha de aplicar el juicio profesional, por ejemplo:

En la aceptación del encargo

- En la discusión y acuerdo con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes) sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar (teniendo en cuenta los fines del encargo).
- En la determinación de si las condiciones de aceptación y continuidad del encargo se cumplen.
- En la determinación de los recursos necesarios para aplicar los procedimientos acordados en los términos del encargo, incluida la necesidad de contratar expertos externos del profesional ejerciente.
- En la determinación de las actuaciones adecuadas si llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos o circunstancias que sugieren que los procedimientos que se ha solicitado aplicar al profesional ejerciente no son adecuados para los fines del el encargo de procedimientos acordados.

En la realización del encargo

- En la determinación de las actuaciones adecuadas o respuestas si, durante la realización del encargo, llegan a conocimiento del profesional ejerciente:
  - Cuestiones que podrían ser indicativas de fraude o de un caso de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
  - Otras cuestiones que podrían generar dudas sobre la integridad de la información relevante para el encargo de procedimientos acordados o que indiquen que la información puede inducir a error.
  - Procedimientos que no se pueden aplicar tal como se acordaron. En el informe sobre el encargo
- En la descripción de los hallazgos de manera objetiva y con el suficiente detalle, incluso cuando se han encontrado excepciones.

A23. Algunos motivos que limitan la necesidad del profesional ejerciente de aplicar el juicio profesional cuando realiza un encargo de procedimientos acordados incluyen:

- Un encargo de procedimientos acordados que implica aplicar procedimientos que se han acordado con la parte contratante, habiendo reconocido esta última que los procedimientos aplicados son adecuados para los fines del encargo.
- Los procedimientos acordados y los hallazgos resultantes de aplicar dichos procedimientos se pueden describir de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones.
- Los hallazgos se pueden verificar de manera objetiva, lo que significa que se espera que distintos profesionales ejercientes que aplican los mismos procedimientos lleguen a resultados equivalentes.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 19-20)

A24. La actuación del socio del encargo así como los mensajes adecuados a otros miembros del equipo del encargo, al responsabilizarse de la calidad global de cada encargo, enfatizan la importancia que tiene para alcanzar la calidad del encargo:

[6] Véase, por ejemplo, el apartado Apartado 360.39 A1 del Código de ética del IESBA.

(a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
(b) cumplir las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma y (c) emitir el informe del profesional ejerciente relativo al encargo de conformidad con esta NISR.

A25. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información relativa a la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad puede facilitar al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación o continuidad de relaciones con clientes y de encargos de procedimientos acordados. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que puede verse afectada la adecuada realización del encargo, puede que no sea apropiado aceptarlo.

A26. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. Esta NISR establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

A27. Si el profesional ejerciente no puede cumplir el requerimiento del apartado 20, puede ser adecuado que este acuerde con la parte contratante limitar el alcance del encargo de procedimientos acordados a aquellos sobre los cuales el profesional ejerciente se pueda responsabilizar. La parte contratante puede, al margen, contratar a un experto para aplicar los otros procedimientos.

Aceptación y continuidad del encargo (Ref: Apartados 21-23)

A28. Al obtener un conocimiento de los fines del encargo de procedimientos acordados, pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente indicios de que los procedimientos que se le han solicitado aplicar no son adecuados a su finalidad. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede tener conocimiento de hechos o circunstancias indicativas de que:

- Los procedimientos se seleccionan con intención de sesgar la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
- La materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos no es fiable.
- Un encargo de aseguramiento o un servicio de asesoría podría servir mejor a las necesidades de la parte contratante o de los usuarios a quienes se destina el informe.

A29. Algunas otras actuaciones que pueden satisfacer al profesional ejerciente con respecto a que se cumplen las condiciones de los apartados 21 y 22 son:

- Comparar los procedimientos a aplicar con los requerimientos establecidos, por ejemplo, en una disposición legal o reglamentaria o en un contrato (a veces conocidos como «términos de referencia»), según corresponda.
- Solicitar a la parte contratante que:
  - Distribuya al usuario o usuarios a quienes se destina el informe una copia de los procedimientos y de la forma y contenido previstos del informe de procedimientos acordados tal y como se establece en los términos del encargo.
  - Obtenga confirmación del usuario o usuarios a quienes se destina el informe de los procedimientos a aplicar.
  - Discuta los procedimientos a aplicar con los representantes adecuados del usuario o usuarios a quienes se destina el informe.
- Lea la correspondencia entre la parte contratante y otro usuario o usuarios a quienes se destina el informe, si la parte contratante no es el único usuario a quien se destina el informe.

A30. Si las condiciones de los apartados 21 y 22 no se cumplen, es poco probable que un encargo de procedimientos acordados pueda satisfacer las necesidades de la parte contratante o de los usuarios a quienes se destina el informe. En tales circunstancias, el profesional ejerciente puede sugerir que otros servicios, como un encargo de aseguramiento, pueden ser más adecuados.

A31. Todas las condiciones de los apartados 21 y 22 son aplicables también a los procedimientos que se hayan añadido o modificado en el transcurso del encargo.

Descripción de los procedimientos acordados y de los hallazgos (Ref: Apartado 22(c))

A32. Los procedimientos a aplicar en el transcurso del encargo de procedimientos acordados pueden ser prescritos por disposiciones legales o reglamentarias. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias pueden también prescribir la manera en que los procedimientos o los hallazgos se deben describir en el informe de procedimientos acordados. Tal y como se establece en el apartado 22(c), una condición para aceptar un encargo de procedimientos acordados es que el profesional ejerciente haya determinado que los procedimientos acordados y los hallazgos se pueden describir de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones.

A33. Los procedimientos acordados se describen de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones. Ello significa que están descritos con un grado de detalle suficiente que permite que un usuario a quien se destina el informe comprenda la naturaleza, y en su caso, el momento de realización de los procedimientos aplicados. Es importante reconocer que cualquier término podría potencialmente utilizarse de forma poco clara o que induzca a error, dependiendo del contexto o de la ausencia de este. Asumiendo que los términos son adecuados al contexto en que se utilizan, algunos ejemplos de descripciones sobre actuaciones que pueden ser aceptables incluyen:

- Confirmar.
- Comparar.
- Acordar.
- Rastrear.
- Inspeccionar.
- Indagar.
- Recalcular.
- Observar.

A34. Algunos términos que podrían ser poco claros, inducir a error o estar sujetos a diferentes interpretaciones en función del contexto en el que se utilizan, pueden incluir, por ejemplo:

- Términos asociados con el aseguramiento en las Normas del IAASB, como «presenta fielmente» o «expresan la imagen fiel», «auditoría», «revisión», «aseguramiento o grado de seguridad», «opinión» o «conclusión».
- Términos que implican la expresión de una opinión o conclusión de aseguramiento, como «certificamos», «verificamos», «hemos comprobado» o «nos aseguramos» con relación a los hallazgos.
- Frases poco claras o vagas como, por ejemplo, «obtuvimos todas las explicaciones y aplicamos dichos procedimientos en la medida que consideramos necesario».
- Términos que están sujetos a diferentes interpretaciones como «material» o «significativo».
- Descripciones poco precisas de procedimientos, tales como, «discutir», «evaluar», «comprobar», «analizar» o «examinar» sin especificar la naturaleza y extensión y, en su caso, el momento de realización de los procedimientos a aplicar. Por ejemplo, utilizar la palabra «discutir» puede ser poco preciso sin especificar con quién se mantiene la discusión o las cuestiones concretas planteadas.
- Términos que sugieren que los hallazgos no reflejan resultados obtenidos, tales como, «en nuestra opinión», «desde nuestro punto de vista» o «adoptamos la posición».

A35. Por ejemplo, un procedimiento como «revisar las asignaciones de costes para determinar si son razonables» es poco probable que cumpla la condición de utilizar términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones porque:

- El término «revisión» puede interpretarse erróneamente por algunos usuarios como que significa que la asignación de costes fue el sujeto de un el encargo de seguridad limitada aunque no se prevea tal grado de seguridad.

- El término «razonable» está sujeto a diferentes interpretaciones acerca de qué significa «razonable».

A36. En aquellas circunstancias en que las disposiciones legales o reglamentarias especifican o describen un procedimiento en términos poco claros, que inducen a error o están sujetos a diferentes interpretaciones, el profesional ejerciente puede cumplir la condición del apartado 22(c), por ejemplo, solicitando a la parte contratante que:

- Modifique el procedimiento o su descripción de forma que deje de ser poco claro, que induzca a error o esté sujeto a diferentes interpretaciones.
- Si un término poco claro, que induce a error o está sujeto a diferentes interpretaciones no se puede modificar, por ejemplo, por las disposiciones legales o reglamentarias, incluir una definición en el informe de procedimientos acordados.

Cumplimiento de los requerimientos de ética (Ref: Apartados 22(e), 24(e))

A37. El apartado 22(e) es de aplicación cuando se exige al profesional ejerciente cumplir los requerimientos de independencia por razones como las expuestas en el apartado A15. El apartado 22(e) también es de aplicación cuando el profesional ejerciente acuerda con la parte contratante en los términos del encargo cumplir requerimientos de independencia. Por ejemplo, inicialmente, el profesional ejerciente puede haber determinado que los requerimientos de ética aplicables, las disposiciones legales o reglamentarias u otras razones no le exigen cumplir los requerimientos de independencia. Sin embargo, cuando considera la aceptación y continuidad o cuando acuerda los términos del encargo, el conocimiento del profesional ejerciente de las siguientes cuestiones puede ser indicativo de que es adecuada una discusión sobre si el cumplimiento de ciertos requerimientos de independencia identificados es adecuado para los fines del encargo de procedimientos acordados.

- los fines del encargo de procedimientos acordados;
- la identidad de la parte contratante, otros usuarios a quienes se destina el informe y la parte responsable (si es distinta a la parte responsable);
- la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar u
- otros encargos que el profesional ejerciente está realizando o ha realizado para la parte contratante, otros usuarios a quienes se destina el informe o para la parte responsable (si es distinta a la parte contratante).

A38. El profesional ejerciente puede ser el auditor de los estados financieros de la parte contratante (o de la parte responsable si es distinta a la parte contratante). En tal circunstancia, si al profesional ejerciente también se le ha contratado para realizar un encargo de procedimientos acordados, los usuarios a quienes se destina el informe de procedimientos acordados pueden asumir que el profesional ejerciente es independiente a efectos del encargo de procedimientos acordados. Por lo tanto, el profesional ejerciente puede acordar con la parte contratante que el cumplimiento por el profesional ejerciente de los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros es adecuado para los fines del encargo de procedimientos acordados. En tal caso, se incluye en los términos del encargo una declaración de que se requiere al profesional ejerciente cumplir dichos requerimientos de conformidad con el apartado 24(e).

Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartados 24-25)

A39. Cuando sea pertinente, se pueden incluir cuestiones adicionales en la carta de encargo, por ejemplo:

- Acuerdos relativos a la participación de un experto del profesional ejerciente en algunos aspectos del encargo de procedimientos acordados.
- Restricciones a la utilización o distribución del informe de procedimientos acordados.

A40. En el Anexo 1 se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados.

A41. El profesional ejerciente puede acordar con la parte contratante que los procedimientos a aplicar incluirán límites cuantitativos para determinar las excepciones. En ese caso, dichos límites cuantitativos se incluyen en la descripción de los procedimientos en los términos del encargo.

A42. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias: pueden prescribir únicamente la naturaleza de los procedimientos a aplicar. En tales circunstancias, de conformidad con el apartado 24(f), el profesional ejerciente acuerda el momento y extensión de los procedimientos a aplicar con la parte contratante, de forma que esta tenga una base para confirmar que los procedimientos a aplicar son adecuados a los fines del encargo.

A43. En algunas circunstancias, acordar los términos del encargo y realizar el encargo de procedimientos acordados tiene lugar de forma lineal y discontinua. En otras, acordar los términos del encargo y realizar el encargo de procedimientos acordados es un proceso iterativo, con cambios al acuerdo sobre los procedimientos a medida que el encargo progresa en respuesta a nueva información que sale a la luz. Si los procedimientos acordados previamente deben modificarse, el apartado 25 requiere que el profesional ejerciente acuerde los términos del encargo modificados con la parte contratante. Los términos del encargo modificados pueden, por ejemplo, adoptar la forma de una carta de encargo actualizada, un apéndice a la carta de encargo actual u otra forma de confirmación escrita.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 26)

A44. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para un encargo recurrente. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de procedimientos acordados o recordar a la parte contratante los términos vigentes:

- Cualquier indicación de que la parte contratante malinterpreta los fines del encargo de procedimientos acordados o la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos acordados.
- Cualquier término del encargo revisado o especial, incluido cualquier cambio en los procedimientos previamente acordados.
- Un cambio en los requerimientos legales, reglamentarios o contractuales que afectan al encargo.
- Un cambio en la dirección o en los responsables del gobierno de la parte contratante.

Aplicación de los procedimientos acordados (Ref: Apartado 28)

A45. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede decidir solicitar manifestaciones escritas, por ejemplo:

- Si los procedimientos acordados implican indagaciones, el profesional ejerciente puede pedir manifestaciones escritas acerca de las respuestas que se han proporcionado verbalmente.
- Si la parte contratante no es la parte responsable, el profesional ejerciente puede acordar con la parte contratante incluir, como procedimiento acordado, la solicitud de manifestaciones escritas de la parte responsable.

Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 29)

A46. La utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente puede implicar la utilización de un experto para ayudar al profesional ejerciente para:

- Discutir con la parte contratante los procedimientos acordados a aplicar. Por ejemplo, un abogado puede proporcionar al profesional ejerciente sugerencias sobre el diseño de un procedimiento para tratar los aspectos legales de un contrato o
- realizar uno o varios de los procedimientos acordados. Por ejemplo, un químico puede realizar uno de los procedimientos acordados como el determinar los niveles de toxinas en una muestra de grano.

A47. Un experto del profesional ejerciente puede ser un experto externo contratado por el profesional ejerciente o un experto interno que es parte de la firma y que, en consecuencia, está sujeto a su sistema de control de calidad. El profesional ejerciente puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma o por terceros indique lo contrario. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente.
- Acuerdo con el experto del profesional ejerciente.

Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de cumplir los requerimientos de esta NISR.

A48. Si el experto del profesional ejerciente está aplicando uno o varios de los procedimientos acordados, el acuerdo que requiere el apartado 29(b) sobre la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo de dicho experto incluye la naturaleza, momento de realización y extensión del procedimiento o procedimientos a realizar por el experto del profesional ejerciente. Además de las cuestiones requeridas por el apartado 29(b), puede resultar adecuado para el acuerdo del profesional ejerciente con el experto del profesional ejerciente incluir también cuestiones como las siguientes:

(a) las funciones y responsabilidades respectivas del profesional ejerciente y del experto;

(b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el profesional ejerciente y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y

(c) la necesidad de que el experto del profesional ejerciente cumpla los requerimientos de confidencialidad.

A49. Las cuestiones señaladas en el apartado A47 pueden afectar el grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto del profesional ejerciente, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. El acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto externo del profesional ejerciente a menudo adopta la forma de una carta de encargo.

A50. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede resultar adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos en el apartado 29 en la etapa de aceptación o continuidad del encargo.

El informe de procedimientos acordados (Ref: Apartados 30-33)

A51. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de procedimientos acordados.

Materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados (Ref: Apartado 30(c))

A52. De ser aplicable, para evitar malentendidos, el profesional ejerciente puede querer aclarar que el informe de procedimientos acordados no se extiende a información más allá de las materias objeto de análisis sobre las que se aplican los procedimientos. Por ejemplo, si el profesional ejerciente fue contratado para aplicar procedimientos acordados sobre las cuentas a cobrar y existencias, el profesional ejerciente puede querer incluir una declaración de que el informe de procedimientos acordados se refiere únicamente a esas cuentas y no se extiende a los estados financieros de la entidad en su conjunto.

Fines del informe de procedimientos acordados (Ref: Apartado 30(d))

A53. Además de la declaración requerida por el apartado 30(d), el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de procedimientos acordados está destinado únicamente a la parte contratante y a los usuarios a quienes se destina el informe. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de procedimientos acordados. En algunas jurisdicciones es posible que se restrinja la utilización del informe de procedimientos acordados, pero no su distribución. En otras jurisdicciones es posible que se restrinja la distribución del informe de procedimientos acordados, pero no su utilización.

A54. Algunos de los factores que el profesional ejerciente puede considerar para decidir si restringir la distribución o utilización del informe de procedimientos acordados (si está permitido hacerlo) incluyen, por ejemplo:

- Existe un elevado riesgo de que usuarios distintos de los usuarios a quienes se destina el informe malinterpreten los fines del encargo de procedimientos acordados o interpreten los hallazgos erróneamente.
- Los procedimientos acordados están diseñados solo para su utilización por usuarios internos, tales como la dirección y los responsables del gobierno de la entidad de la parte contratante.
- Los procedimientos acordados o los hallazgos incluyen información confidencial.

Procedimientos acordados y hallazgos (Ref: Apartado 30(n)–30(o))

A55. Si el profesional ejerciente no puede describir los procedimientos acordados o los hallazgos sin incluir información confidencial o sensible, el profesional ejerciente puede considerar:

- consultar internamente (por ejemplo, en la firma o en la red de la firma);
- consultar externamente (por ejemplo, al organismo profesional pertinente o a otro profesional ejerciente) u
- obtener asesoramiento legal,

para comprender las implicaciones profesionales o legales de cualquier proceder particular.

A56. Pueden existir circunstancias en que el hecho de que procedimientos acordados anteriores no se hayan aplicado o que se hayan modificado sea importante para la consideración por los usuarios a quienes se destina el informe de los procedimientos acordados y los hallazgos. Por ejemplo, ello puede darse cuando los procedimientos se establecen en una disposición legal o reglamentaria. En tales circunstancias, el profesional ejerciente puede identificar en el informe de procedimientos acordados aquellos que estaban en los términos del encargo originales y que no han podido ser aplicados o han sido modificados y las causas para ello.

A57. El profesional ejerciente puede referirse a la fecha en que los procedimientos fueron acordados en los términos del encargo.

Referencia al experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 31)

A58. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias: pueden requerir una referencia en el informe de procedimientos acordados a un experto del profesional ejerciente que ha aplicado cualquiera de los procedimientos acordados. Por ejemplo, dicha referencia se puede requerir con fines de transparencia en el sector público. El profesional ejerciente puede también considerar que es adecuado en otras circunstancias, por ejemplo, al referirse al experto del profesional ejerciente al describir los procedimientos acordados. No obstante, el profesional ejerciente tiene la responsabilidad única de los hallazgos incluidos en el informe de procedimientos acordados y esa responsabilidad no se ve reducida por la utilización del experto del profesional ejerciente. Es importante, en consecuencia, que si el informe de procedimientos acordados se refiere al trabajo del experto del profesional ejerciente, el informe no dé a entender que la referencia a dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente.

Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo (Ref: Apartado 34)

A59. A un profesional ejerciente se le puede pedir realizar otros encargos junto con el encargo de procedimientos acordados, tal como dar recomendaciones que tienen su origen en el encargo de procedimientos acordados. Dichas solicitudes pueden adoptar la forma de solicitud al profesional ejerciente de aplicar procedimientos acordados y realizar recomendaciones, y los términos de los diversos encargos se pueden establecer en una única carta de encargo. Para evitar malentendidos, el apartado 34 requiere que el informe de procedimientos acordados se distinga claramente de los informes de otros encargos. Por ejemplo, las recomendaciones pueden:

- proporcionarse en un documento separado del informe de procedimientos acordados o
- incluirse en un documento que contiene tanto el informe de procedimientos acordados como las recomendaciones pero en el que las recomendaciones están claramente diferenciadas del informe de procedimientos acordados, por ejemplo, incluyendo el informe de procedimientos acordados y las recomendaciones en secciones separadas del documento.

Documentación (Ref: Apartado 35)

A60. La documentación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos acordados aplicados puede incluir un registro de, por ejemplo:

- Las características identificativas de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos en cuestión. Las características identificativas variarán dependiendo de la naturaleza del procedimiento acordado y de la materia o materias objeto de análisis sobre la que se aplica el procedimiento acordado. Por ejemplo:
  - En un procedimiento sobre órdenes de compra, un profesional ejerciente puede identificar los documentos seleccionados por sus fechas y números de orden de compra únicos.
  - En un procedimiento que requiere la selección de la totalidad de los elementos de una población que excedan un determinado importe, el profesional ejerciente puede registrar el alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todas las entradas en el diario de un importe superior a uno específico, para un periodo de tiempo concreto; todas las hojas de tiempo para horas registradas en un determinado número de meses o cada décimo elemento de una lista específica).
  - Para aquellos procedimientos que requieran indagaciones ante personal específico, el profesional ejerciente puede registrar las fechas de las indagaciones, los nombres y puestos de trabajo del personal y las indagaciones realizadas.
  - Para un procedimiento de observación, el profesional ejerciente puede registrar el proceso o cuestión que se observa, las personas relevantes, sus respectivas responsabilidades y dónde y cuándo se llevó a cabo la observación.
- Quién aplicó los procedimientos acordados y la fecha en que se aplicaron.
- La persona que revisó los procedimientos acordados aplicados y la fecha y alcance de dicha revisión.

Anexo 1 Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados (Ref: Apartado A40)

A continuación se muestra un ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados que ilustra los requerimientos aplicables y la orientación contenidos en esta NISR. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NISR. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares de los encargos de procedimientos acordados concretos. Está diseñada con referencia a un encargo de procedimientos acordados para un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes como se describe en esta NISR. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

A [Parte contratante]

Ha solicitado que realicemos un encargo de procedimientos acordados sobre la compra de los productos [xyz]. Esta carta tiene por objeto confirmarles nuestro conocimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo, así como de la naturaleza y limitaciones de los servicios que nos disponemos a prestarles. Nuestro encargo se realizará de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada) Encargos de procedimientos acordados. Para la realización del encargo de procedimientos acordados cumpliremos los [describir los requerimientos de ética aplicables] los cuales no nos exigen ser independientes.

Un encargo de procedimientos acordados realizado de conformidad con la NISR 4400 (Revisada) implica que apliquemos los procedimientos que hemos acordado con usted y que comuniquemos los hallazgos en el informe de procedimientos acordados. Los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. Usted [y, en su caso, otras partes] confirman que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo. No nos manifestamos acerca de lo adecuado de los procedimientos. Este encargo de procedimientos acordados se llevará a cabo sobre la base de que [Parte responsable] es responsable de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos. Además, este encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento. En consecuencia, no expresamos una opinión ni una conclusión de aseguramiento.

Los procedimientos que aplicaremos tienen como única finalidad ayudarle a determinar si las compras de productos [xyz] cumplen sus políticas de compra[7]. Por lo tanto, nuestro informe se dirigirá a usted y nuestro informe puede no ser adecuado para otros fines.

Hemos acordado realizar los procedimientos mencionados a continuación e informar sobre los hallazgos resultantes de nuestro trabajo:

- Obtener de la dirección de [Parte responsable] una lista de todos los contratos firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1] relativos a los productos [xyz] («lista») e identificar todos los contratos con un valor superior a 25.000$.
- Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el contrato con los registros de licitación y determinar si cada contrato fue objeto de licitación por al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte responsable].
- Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el importe a pagar según el contrato firmado con el importe finalmente pagado al contratista por [Parte responsable] y determinar si el importe finalmente pagado es el mismo que el acordado en el contrato.

Los procedimientos se aplicarán entre [Fecha] y [Fecha].

Nuestro informe de procedimientos acordados

Como parte de nuestro encargo emitiremos un informe de procedimientos acordados y los hallazgos de los procedimientos aplicados [insertar una referencia adecuada a la forma y contenido esperados del informe de procedimientos acordados].

[7] En este caso, la parte contratante es también el usuario a quien se destina el informe.

Por favor, firme y devuelva la copia adjunta de esta carta para indicar su conformidad y acuerdo con los acuerdos de nuestro encargo, incluidos los procedimientos específicos que hemos acordado que se aplicarán, y que son adecuados pala los fines del encargo.

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

[Nombre de la firma]

Recibido y conforme en nombre de: [Nombre de la parte contratante]

[Firma]

[Nombre y cargo]

[Fecha]

Anexo 2 Ejemplos de informes de procedimientos acordados (Ref: Apartado A51)

Ejemplo 1

A efectos de este ejemplo de informe de procedimientos acordados, se asumen las siguientes circunstancias:

- La parte contratante es el destinatario y el único usuario a quien se destina el informe. La parte contratante no es la parte responsable. Por ejemplo, el regulador es la parte contratante y usuario a quien se destina el informe, y la entidad supervisada por el regulador es la parte responsable.
- No se encontraron excepciones.
- El profesional ejerciente no contrató a un experto del profesional ejerciente para realizar alguno de los procedimientos acordados.
- No se restringe la utilización ni distribución del informe.
- No existen requerimientos de independencia que el profesional ejerciente deba cumplir.
- Se ha acordado con la parte contratante un límite cuantitativo de 100$ para informar sobre excepciones.

INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE LA COMPRA DE LOS PRODUCTOS [XYZ]

A [destinatario]

Fines de este informe de procedimientos acordados

Nuestro informe tiene como único fin ayudar a [Parte contratante] a determinar si sus compras de productos [xyz] cumplen sus políticas de compra y puede no ser adecuado para otros fines.

Responsabilidades de la parte contratante y de la parte responsable

[Parte contratante] ha confirmado que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo.

[Parte responsable], tal y como identifica la [parte contratante], es responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Hemos realizado el encargo de procedimientos acordados de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada), Encargos de procedimientos acordados Un encargo de procedimientos acordados implica que apliquemos los procedimientos que se han acordado con [Parte contratante] y que informemos de los hallazgos, que son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. No nos manifestamos acerca de lo adecuado de los procedimientos acordados.

Este encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento. En consecuencia, no expresamos una opinión ni una conclusión de aseguramiento.

Si hubiéramos aplicado procedimientos adicionales, hubieran podido llegar a nuestro conocimiento otras cuestiones sobre las que se habría informado.

Ética profesional y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de ética de [describir los requerimientos de ética aplicables]. Para los fines de este encargo, no existen requerimientos de ética que estemos obligados a cumplir.

Nuestra firma aplica la 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 y, por lo tanto, mantiene un sistema de control de calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Procedimientos y hallazgos

Hemos aplicado los procedimientos descritos más adelante que fueron acordados con [Parte contratante] sobre las compras de los productos [xyz].

	Procedimientos	**Hallazgos**
1	Obtener de la dirección de [Parte responsable] una lista de todos los contratos firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1] relativos a los productos [xyz] («lista») e identificar todos los contratos con un valor superior a 25.000$.	Hemos obtenido de la dirección una lista de todos los contratos relativos a los productos [xyz] firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1]. De los 125 contratos de la lista, hemos identificado 37 con un valor superior a 25.000$.
2	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el contrato con los registros de licitación y determinar si fue objeto de licitación por al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte responsable].	Inspeccionamos los registros de licitaciones correspondientes a los 37 contratos con un valor superior a 25.000$. Encontramos que los 37 contratos fueron sujetos a licitación de al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte responsable].
3	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el importe a pagar según el contrato firmado con el importe finalmente pagado al contratista por [Parte responsable] y determinar si el importe finalmente pagado no varía en más de 100$ del importe acordado en el contrato.	Obtuvimos los contratos firmados para los 37 contratos de la lista valorados a un importe superior a 25.000$ y comparamos los importes a pagar según el contrato con los importes finalmente pagados por [Parte responsable] al contratista. Encontramos que los importes finalmente pagados no se desviaban en más de 100$ de los importes acordados en los 37 contratos sin detectar excepciones.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente] [Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2

A efectos de este ejemplo de informe de procedimientos acordados, se asumen las siguientes circunstancias:

- La parte contratante es la parte responsable. El usuario a quien se destina el informe, que es distinto a la parte contratante, es un destinatario adicional a la parte contratante. Por ejemplo, el regulador es el usuario a quien se destina el informe y la entidad supervisada por el regulador es la parte contratante y responsable.
- Se encontraron excepciones.
- El profesional ejerciente contrató a un experto para aplicar un procedimiento acordado y se incluye una referencia a dicho experto en el informe de procedimientos acordados.
- Se restringe la utilización y distribución del informe.
- El profesional ejerciente es el auditor de los estados financieros de la parte contratante (que es la parte responsable). El profesional ejerciente ha acordado con la parte contratante que el cumplimiento por el profesional ejerciente de los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros es adecuado para los fines del encargo de procedimientos acordados. El profesional ejerciente ha acordado incluir en los términos del encargo el cumplimiento por el profesional ejerciente de los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros a efectos del encargo de procedimientos acordados.
- El profesional ejerciente incluyó una referencia a la fecha en que los procedimientos fueron acordados en los términos del encargo.

INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE LA COMPRA DE LOS PRODUCTOS [XYZ]

A [destinatarios]

Fines de este informe de procedimientos acordados y restricción a su utilización y distribución

Nuestro informe tiene como único fin ayudar a [usuario a quien se destina el informe] a determinar si sus compras de productos [xyz] cumplen las políticas de compra de [usuario a quien se destina el informe] y puede no ser adecuado para otros fines. Este informe va dirigido únicamente a [Parte contratante] y [usuarios a quienes se destina el informe] y no debe utilizarse ni distribuirse a otras partes.

Responsabilidades de la parte contratante

[Parte contratante] ha confirmado que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo.

[Parte contratante (también es la Parte responsable)] es responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Hemos realizado el encargo de procedimientos acordados de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada), Encargos de procedimientos acordados. Un encargo de procedimientos acordados implica que apliquemos los procedimientos que se han acordado con [Parte contratante] y que informemos de los hallazgos, que son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. No nos manifestamos acerca de lo adecuado de los procedimientos acordados.

Este encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento. En consecuencia, no expresamos una opinión ni una conclusión de aseguramiento.

Si hubiéramos aplicado procedimientos adicionales, hubieran podido llegar a nuestro conocimiento otras cuestiones sobre las que se habría informado.

Ética profesional y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de ética de [describir los requerimientos de ética aplicables] y los requerimientos de independencia de conformidad con [describir los requerimientos de independencia aplicables].[8]

Nuestra firma aplica la 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 y, por lo tanto, mantiene un sistema de control de calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Procedimientos y hallazgos

Hemos aplicado los procedimientos descritos más adelante que fueron acordados con [Parte contratante] en los términos del encargo de fecha [Fecha] sobre las compras de los productos [xyz].

	Procedimientos	**Hallazgos**
1	Obtener de la dirección de [Parte contratante] una lista de todos los contratos firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1] relativos a los productos [xyz] («lista») e identificar todos los contratos con un valor superior a 25.000$.	Hemos obtenido de la dirección una lista de todos los contratos relativos a los productos [xyz] firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1]. De los 125 contratos de la lista, hemos identificado 37 con un valor superior a 25.000$.
2	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el contrato con los registros de licitación y determinar si fue objeto de licitación por al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte contratante]. Aquellos registros de licitaciones que se presentaron en [lengua extranjera] traducir los registros de licitación con la ayuda de un traductor contratado por el profesional ejerciente antes de realizar la comparación.	Inspeccionamos los registros de licitaciones correspondientes a los 37 contratos con un valor superior a 25.000$. De los registros de licitación relacionados con los 37 contratos, 5 se presentaron en [lengua extranjera]. Contratamos a un traductor para ayudarnos en la traducción de esos 5 registros de licitación. Encontramos que 36 de los 37 contratos fueron sujetos a licitación de al menos 3 contratistas de

[8] Por ejemplo, si el Código de ética del IESBA constituye los requerimientos de ética aplicables y la Parte 4A del Código de ética del IESBA constituye los requerimientos de independencia aplicables, se puede redactar esta frase se la siguiente forma: «Hemos cumplido los requerimientos de ética del Código Internacional de Ética para profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) y los requerimientos de independencia incluidos en la Parte 4A del Código de ética del IESBA.»

	Procedimientos	Hallazgos
		la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte contratante]. Encontramos un contrato con un valor de 65.000$ que no fue sujeto a licitación. La dirección nos ha manifestado que el motivo de que este contrato no estuviera sujeto a licitación fue que hubo una emergencia para cumplir con una fecha contractual. La contratación del traductor para ayudarnos en la traducción de los registros de licitación no reduce nuestra responsabilidad de aplicar los procedimientos y de informar de los hallazgos.
3	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el importe a pagar según el contrato firmado con el importe finalmente pagado al proveedor por [Parte contratante] y determinar si el importe finalmente pagado es el mismo que el acordado en el contrato.	Obtuvimos los contratos firmados para los 37 contratos de la lista valorados a un importe superior a 25.000$ y comparamos los importes a pagar según el contrato con los importes finalmente pagados por [Parte contratante] al proveedor. Encontramos que los importes a pagar según el contrato firmado diferían de los importes finalmente pagados por [Parte contratante] en 26 de los 37 contratos. En todos esos casos, la dirección nos ha manifestado que la diferencia en los importes se debía al ajuste de un 1% en el impuesto sobre ventas aplicable en [jurisdicción] el cual entró en vigor en septiembre de 20X1.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

NISR 4410 (REVISADA) ENCARGOS DE COMPILACIÓN

(Aplicable en Colombia, para los informes de encargos compilación con fecha a partir del 1 de enero de 2016)

Contenido

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NISR	1-4
El encargo de compilación	5-10
Aplicabilidad de esta NISR	11-14
Fecha de entrada en vigor	15
Objetivos	16
Definiciones	17
Requerimientos	
Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR	18-20
Requerimientos de ética	21
Juicio profesional	22
Control de calidad del encargo	23
Aceptación y continuidad del encargo	24-26
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	27
Realización del encargo	28-37
Documentación	38
Informe del profesional ejerciente	39-41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NISR	A1-A11
El encargo de compilación	A12-A18
Requerimientos de ética	A19-A26
Juicio profesional	A27-A29
Control de calidad del encargo	A30-A32
Aceptación y continuidad del encargo	A33-A45
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	A46-A47
Realización del encargo	A48-A58
Documentación	A59-A61
Informe del profesional ejerciente	A62-A69
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación	

Anexo 2: Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación	

La Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de compilación*, debe interpretarse juntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

Alcance de esta NISR

1. Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad alguna sobre esa información y para informar sobre el encargo de conformidad con esta NISR. (Ref.: Apartados A1–A2)
2. Esta NISR se aplica a los encargos de compilación de información financiera histórica. Esta NISR se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, a encargos de compilación de información financiera que no sea información financiera histórica y a encargos de compilación de información no financiera. En adelante en esta NISR la mención de "información financiera" se refiere a "información financiera histórica". (Ref.: Apartados A3–A4)
3. Cuando se solicita al profesional ejerciente que facilite a la dirección la preparación y presentación de información financiera, puede ser necesario examinar adecuadamente si el encargo se debe realizar de conformidad con esta NISR. Entre los factores que indican que puede ser adecuado aplicar esta NISR, así como informar de conformidad con esta NISR, se incluyen los siguientes:
   - Si la información financiera se requiere en aplicación de una disposición legal o reglamentaria y si se debe depositar en un registro público.
   - Si es probable que terceros externos, distintos de los usuarios a quienes se destina la información financiera compilada, asocien al profesional ejerciente con la información financiera y si existe un riesgo de que se produzca un malentendido con respecto al grado de intervención del profesional ejerciente en la información, por ejemplo:
     - si es de esperar que la información financiera sea utilizada por terceros ajenos a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad o si puede ser proporcionada u obtenida por terceros que no sean los usuarios a quienes se destina la información; y
     - si el nombre del profesional ejerciente se identifica con la información financiera. (Ref.: Apartado A5)

Relación con la NICC 1[9]

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de compilación de la firma.[10] Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad en cada encargo de compilación parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartados A6–A11)

El encargo de compilación

[9] 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".

[10] NICC 1, apartado 4.

5. La dirección puede solicitar a un profesional de la contabilidad ejerciente que le facilite la preparación y presentación de información financiera de la entidad. El valor de un encargo de compilación, realizado de conformidad con esta NISR para los usuarios de información financiera, proviene de la aplicación de los conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera del profesional ejerciente y del cumplimiento de normas profesionales así como de los requerimientos de ética aplicables, y de una comunicación clara de la naturaleza y extensión de la intervención del profesional ejerciente con respecto a la información financiera compilada. (Ref.: Apartados A12–A15)
6. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información que le proporciona la dirección para su compilación, o que obtenga evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la preparación de la información financiera.
7. La dirección sigue siendo responsable de la información financiera y de la base sobre la que se prepara y presenta. Esa responsabilidad incluye la aplicación por la dirección del juicio necesario para la preparación y presentación de la información financiera, así como para la selección y aplicación de políticas contables adecuadas y, en su caso, la realización de estimaciones contables razonables. (Ref.: Apartados A12–A13)
8. Esta NISR no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. Un encargo realizado de conformidad con esta NISR se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar el encargo de compilación. (Ref.: Apartados A12–A13)
9. La información financiera objeto de un encargo de compilación puede ser necesaria para varios fines, por ejemplo:
   (a) para cumplir con los requerimientos de información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias o
   (b) para fines no relacionados con información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias, por ejemplo:
      - Para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, preparada sobre una base adecuada para sus propios fines (tal como la preparación de información financiera para uso interno).
      - Para preparar información financiera periódica para terceros externos en aplicación de un contrato u otro tipo de acuerdo (como, por ejemplo, información financiera preparada para una fundación para sustentar la concesión o prórroga de una subvención).
      - Para los fines de una transacción, por ejemplo, para sustentar una transacción que implica cambios en la propiedad de la entidad o en su estructura financiera (por ejemplo, una fusión o adquisición).
10. Se pueden utilizar diferentes marcos de información financiera para preparar y presentar información financiera, desde una simple base contable específica de la entidad hasta unas normas de información financiera establecidas. El marco de información financiera adoptado por la dirección para preparar y presentar la información financiera dependerá de la naturaleza de la entidad y de la utilización prevista de la información. (Ref.: Apartados A16–A18)

Aplicabilidad de esta NISR

11. Esta NISR contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NISR, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NISR y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de compilación.
12. Esta NISR contiene requerimientos redactados en tiempo verbal futuro diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.
13. Además, esta NISR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.

14. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NISR que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

15. [Apartado modificado] En Colombia, esta NISR es aplicable a los informes sobre encargos de compilación con fecha a partir del 1 de enero de 2016 o posterior.

Objetivos

16. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de compilación conforme a esta NISR son:

(a) Aplicar conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de conformidad con un marco de información financiera aplicable basado en la información proporcionada por la dirección; y

(b) emitir un informe de conformidad con los requerimientos de esta NISR.

Definiciones

17. El Glosario de Términos del Manual[11] (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NISR e incluye también la descripción de otros términos que se encuentran en esta NISR, para facilitar una interpretación congruente. A efectos de esta NISR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Marco de información financiera aplicable- Marco de información financiera adoptado por la dirección y, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref.: Apartados A35–A37)

(b) Encargo de compilación – Encargo en el que un profesional ejerciente aplica conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable e informar según se requiere en esta NISR. En toda esta NISR, los términos "compilar", "compilación" y "compilado" se utilizan en este contexto.

(c) Socio del encargo - El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

(d) Equipo del encargo - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red.

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

Cuando la información financiera se prepara de conformidad con un marco de imagen fiel, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del profesional ejerciente, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para

[11] El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados publicado por la IFAC.

que la información financiera se presente fielmente, o exprese la imagen fiel, en todos los aspectos materiales.

(f) Profesional ejerciente - Profesional de la contabilidad en ejercicio que realiza el encargo de compilación. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando esta NISR establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término "socio del encargo" en lugar de "profesional ejerciente". En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

(g) Requerimientos de ética aplicables- Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de compilación. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por IESBA (Código de Ética del IESBA) (excluido el Apartado 290, *Independencia-Encargos de auditoría y revisión,* y el apartado 291-*Independencia-Otros encargos que proporcionan un grado de seguridad* en la parte B), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref.: Apartado A21)

Requerimientos

Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de compilación, por ejemplo si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo.

20. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con los requerimientos de esta NISR a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NISR aplicables al encargo de compilación.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A19–A26)

Juicio profesional

22. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de compilación. (Ref.: Apartados A27–A29)

Control de calidad del encargo

23. El socio del encargo se responsabilizará:

(a) De la calidad global de cada encargo de compilación que le sea asignado; y

(b) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma: (Ref.: Apartado A30)

(i) aplicando los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos; (Ref.: Apartado A31)

(ii) asegurándose de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de compilación;

(iii) prestando especial atención a la existencia de indicios del incumplimiento de los requisitos de ética aplicables por los miembros del equipo del encargo y determinando la actuación

adecuada si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables; (Ref.: Apartado A32)

(iv) dirigiendo, supervisando y realizando el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

(v) responsabilizarse de que se conserva una adecuada documentación del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Continuidad de las relaciones con clientes, aceptación de encargos y acuerdo de los términos del encargo

24. El profesional ejerciente no aceptará un encargo salvo si ha acordado los términos del encargo con la dirección y, en su caso, con la parte contratante si es distinta, lo que incluye:

    (a) La utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución; (Ref.: Apartados A20, A33–A34, A37–A38)

    (b) la identificación del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartados A20, A35–A38)

    (c) el objetivo y el alcance del encargo de compilación; (Ref.: Apartado A20)

    (d) las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el requerimiento de cumplir las normas de ética aplicables; (Ref.: Apartado A20)

    (e) las responsabilidades de la dirección en relación con: (Ref.: Apartados A39–A41)

        (i) la información financiera, y su preparación y presentación, de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;

        (ii) la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para el encargo de compilación; y

        (iii) los juicios que son necesarios para la preparación y presentación de la información financiera, incluidos aquéllos en los que el profesional ejerciente pueda facilitar el desarrollo del encargo de compilación; y (Ref.: Apartado A27)

    (f) la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.

25. El profesional ejerciente registrará los términos del encargo acordados en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito, antes de realizar el encargo. (Ref.: Apartados A42–A44)

Encargos recurrentes

26. En los encargos de compilación recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección los términos existentes del encargo. (Ref.: Apartado A45)

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

27. El profesional ejerciente se comunicará con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el trascurso del encargo de compilación, acerca de todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados A46–A47)

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente

28. El profesional ejerciente obtendrá el suficiente conocimiento de las siguientes cuestiones para poder realizar el encargo de compilación: (Ref.: Apartados A48–A50)

    (a) Los negocios y operaciones de la entidad, así como su sistema contable y sus registros contables y

    (b) el marco de información financiera aplicable, así como su aplicación para el sector en el que opera la entidad.

Compilación de la información financiera

29. El profesional ejerciente compilará la información financiera utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección.

30. El profesional ejerciente discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los juicios significativos en relación con los que el profesional ejerciente haya prestado ayuda en el trascurso de la compilación de la información financiera. (Ref.: Apartado A51)

31. Antes de finalizar el encargo de compilación, el profesional ejerciente leerá la información financiera compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartado A52)

32. Si, en el transcurso del encargo de compilación, llega a conocimiento del profesional ejerciente que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección para el encargo de compilación, son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida.

33. Si el profesional ejerciente no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad de las razones que le obligan a ello. (Ref.: Apartado A58)

34. Si en el trascurso del encargo llega a conocimiento del profesional ejerciente que:

    (a) La información financiera compilada no describe el marco de información financiera aplicable o no hace referencia a él de manera adecuada; (Ref.: Apartado A53)

    (b) la información financiera compilada debe modificarse para que no contenga incorrecciones materiales; o (Ref.: Apartados A54–A56)

    (c) la información financiera compilada induce a error por algún otro motivo, (Ref.: Apartado A57)

    el profesional ejerciente propondrá a la dirección las modificaciones adecuadas.

35. Si la dirección rehúsa o no permite al profesional ejerciente realizar las modificaciones propuestas a la información financiera compilada, el profesional ejerciente renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad las razones que le obligan a ello. (Ref.: Apartado A58)

36. Si no le es posible renunciar al encargo, el profesional ejerciente determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables teniendo en cuenta las circunstancias.

37. El profesional ejerciente obtendrá de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información financiera compilada. (Ref.: Apartado A68)

Documentación

38. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref.: Apartados A59–A61)

    (a) Cuestiones significativas que han surgido en el trascurso del encargo de compilación y el modo

en el que han sido resueltas por el profesional ejerciente;

(b) un registro del modo en que la información financiera compilada se concilia con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y demás información, proporcionados por la dirección; y

(c) una copia de la versión final de la información financiera compilada de la que han confirmado que se responsabilizan la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A68)

Informe del profesional ejerciente

39. Una finalidad importante del informe del profesional ejerciente es comunicar de manera clara la naturaleza del encargo de compilación y el papel y las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo. El informe del profesional ejerciente no es un medio para expresar una opinión o conclusión sobre la información financiera.

40. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de compilación será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref.: Apartados A62–A63, A69)

(a) Un título;

(b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo; (Ref.: Apartado A64)

(c) una declaración de que el profesional ejerciente ha compilado la información financiera sobre la base de información proporcionada por la dirección;

(d) una descripción de las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con el encargo de compilación y en relación con la información financiera;

(e) la identificación del marco de información financiera aplicable y, si se utiliza un marco de información financiera con fines específicos, una descripción de este o una referencia a su descripción en la información financiera;

(f) la identificación de la información financiera, indicando el título de cada elemento de la información financiera en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información financiera o el periodo al que corresponde;

(g) la descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente en la compilación de la información financiera, mencionando que el encargo se realizó de conformidad con esta NISR y que el profesional ejerciente cumplió los requerimientos de ética aplicables;

(h) la descripción de lo que significa que un encargo de compilación sea conforme a esta NISR;

(i) explicaciones de que:

(i) puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación y

(ii) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información financiera se preparó de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

(j) en el caso de que la información financiera se prepare utilizando un marco de información financiera con fines específicos, un apartado en el que: (Ref.: Apartados A65–A67)

(i) se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información financiera y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información financiera con fines específicos que contiene dicha información y

(ii) se advierta a los usuarios del informe que la información financiera ha sido preparada

de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

(k) la fecha del informe del profesional ejerciente;

(l) la firma del profesional ejerciente; y

(m) la dirección del profesional ejerciente.

41. El profesional ejerciente pondrá como fecha del informe la fecha en la que ha terminado el encargo de compilación de conformidad con esta NISR. (Ref.: Apartado A68)

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR

Consideraciones generales (Ref.: Apartado 1)

A1. En un encargo de compilación en el cual la parte contratante no es la dirección ni los responsables del gobierno de la entidad, se puede aplicar esta NISR con las adaptaciones que sean necesarias.

A2. La intervención del profesional ejerciente en servicios o actividades que se llevan a cabo para facilitar a la dirección de la entidad la preparación y presentación de la información financiera de la entidad puede revestir distintas formas. Cuando se contrata al profesional ejerciente para prestar esos servicios o actividades a una entidad de conformidad con esta NISR, la asociación del profesional ejerciente con la información financiera se comunica mediante el informe preparado para el encargo en la forma requerida por esta NISR. El informe del profesional ejerciente contiene su declaración explícita de que ha cumplido esta NISR.

Aplicación a encargos de compilación de información que no es información financiera histórica (Ref.: Apartado 2)

A3. Esta NISR trata de encargos en los que el profesional ejerciente facilita a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica. Sin embargo, la NISR también se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, cuando se contrata al profesional ejerciente para facilitar a la dirección la preparación y presentación de otra información financiera. Como ejemplos están:

- Información financiera proforma; e
- información financiera prospectiva, así como presupuestos y pronósticos financieros.

A4. Los profesionales ejercientes pueden facilitar a la dirección la preparación y presentación de información no financiera, por ejemplo, informes de gas de efecto invernadero, declaraciones estadísticas u otras declaraciones de información. En esos casos, el profesional ejerciente puede considerar esta NISR aplicable a esos tipos de encargos, con las adaptaciones que sean necesarias.

Consideraciones relevantes para la aplicación de la NISR (Ref.: Apartado 3)

A5. Las normas nacionales relativas a encargos en los que un profesional ejerciente realiza servicios relacionados con la preparación y presentación de información financiera de una entidad (como, por ejemplo, la preparación de estados financieros históricos requeridos para su depósito en un registro público) pueden establecer la aplicación obligatoria de esta NISR. Aunque no se establezca su aplicación obligatoria ni en disposiciones legales o reglamentarias, ni en normas profesionales, ni de cualquier otro modo, el profesional ejerciente puede sin embargo concluir que la aplicación de esta NISR es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias.

Relación con la NICC 1 (Ref.: Apartado 4)

A6. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de servicios relacionados, incluidos los encargos de compilación. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer:

- el sistema de control de calidad de la firma y
- las correspondientes políticas de la firma diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y sus procedimientos para implementar y hacer el seguimiento del cumplimiento de las políticas.

A7. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias.[12]

A8. Una jurisdicción que no haya adoptado la NICC 1 en relación con los encargos de compilación puede establecer requerimientos de control de calidad en firmas que realizan este tipo de encargos. Las disposiciones de esta NICC relativas al control de calidad de los encargos parten de la premisa de que los requerimientos de control de calidad adoptados son por lo menos igual de exigentes que los de la NICC 1. Esto se logra cuando esos requerimientos imponen obligaciones a la firma de alcanzar los objetivos de los requerimientos de la NICC 1, incluida la obligación de establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;
- Requerimientos de ética aplicables;
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- Recursos humanos;
- Realización de los encargos; y
- Seguimiento.

A9. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo.

A10. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de compilación, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas tomadas por la firma para rectificar dicha situación que el socio del encargo considera que son suficientes en el contexto de ese encargo de compilación.

A11. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de compilación no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

El encargo de compilación

Utilización de los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad" (Ref.: Apartados 5, 7–8)

[12] NICC 1, apartado 11.

A12. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan el modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NISR en relación con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase "la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad" que se utiliza en varias ocasiones en esta NISR, tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y los acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.

A13. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- Los recursos y la estructura de la entidad; y
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos o en unos estatutos u otro tipo de documento en el que se constituye la entidad).

En muchas entidades de pequeña dimensión, a menudo, no hay separación entre los papeles de la dirección y del gobierno de la entidad o los responsables del gobierno de la entidad también pueden intervenir en su dirección. En la mayoría de los casos, especialmente en las entidades de gran dimensión, la dirección es responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En entidades de gran dimensión, los responsables del gobierno de la entidad, a menudo, tendrán o asumirán la responsabilidad de aprobar los estados financieros de la entidad, en especial cuando está prevista su utilización por terceros externos. En entidades de gran dimensión, a menudo, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo un comité de auditoría puede tener determinadas responsabilidades de supervisión. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con un determinado marco de información y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Intervención en otras actividades relacionadas con la preparación y presentación de información financiera (Ref.: Apartado 5)

A14. El alcance del encargo de compilación variará según las circunstancias del encargo. Sin embargo, en todos los casos implicará facilitar a la dirección la preparación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera, sobre la base de información proporcionada por la dirección. En algunos encargos de compilación, la dirección puede haber preparado previamente la información financiera en forma de borrador o preliminar.

A15. También se puede contratar a un profesional ejerciente para realizar algunas otras actividades en nombre de la dirección, adicionales al encargo de compilación. Por ejemplo, se puede solicitar al profesional ejerciente que recopile, clasifique y resuma los datos contables de la entidad y que procese esos datos en forma de registros contables para obtener un balance de comprobación. El balance de comprobación se utilizaría entonces como información subyacente a partir de la cual el profesional ejerciente puede compilar la información financiera que es el objetivo del encargo de compilación realizado de conformidad con esta NISR. Este es, a menudo, el caso en entidades de pequeña dimensión que no disponen de sistemas contables bien desarrollados, o de entidades que prefieren subcontratar la preparación de registros contables a organizaciones de servicios externas. Esta NISR no trata de esas actividades adicionales que el profesional ejerciente puede realizar para prestar ayuda a la dirección en otras áreas, antes de la compilación de los estados financieros de la entidad.

Marcos de información financiera (Ref.: Apartado 10)

A16. La información financiera puede estar preparada de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer:

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

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de la información financiera. En algunos casos, el marco de información financiera se puede denominar "base contable".

A17. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines generales comúnmente utilizados:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera y normas de información financiera nacionales establecidas, aplicables a entidades cotizadas.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas y normas financieras nacionales establecidas, aplicables a pequeñas y medianas empresas.

A18. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines específicos que se pueden utilizar, según el fin concreto de la información financiera:

- La base contable fiscal utilizada en una jurisdicción concreta para preparar información financiera con el fin de cumplir obligaciones fiscales.
- Para entidades que no están obligadas a utilizar un marco de información financiera establecido:
    - Una base contable utilizada para la información financiera de una determinada entidad que resulta adecuada para la utilización prevista de la información financiera y teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una contabilidad basada en el criterio de caja con determinadas cuentas basadas en el principio de devengo, como, por ejemplo, cuentas de deudores y acreedores, con lo que se obtiene un balance de situación y una cuenta de resultados; o utilización de un marco de información financiera establecido que se modifica para alcanzar el fin concreto para el que se prepara la información financiera).
    - Una contabilidad basada en el criterio de caja con la que se produce un estado de cobros y pagos (por ejemplo, con el fin de distribuir la diferencia entre cobros y pagos a los propietarios de un inmueble en alquiler o para registrar movimientos de la caja chica de un club).

Requerimientos de ética (Ref.: Apartado 21)

A19. La parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el profesional ejerciente y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales son:

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad, y

(e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de Ética de IESBA detalla el modo en que el marco conceptual debe aplicarse en situaciones específicas. Para cumplir el Código de Ética del IESBA, se requiere que se identifiquen

y se traten adecuadamente las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

Consideraciones de ética en relación con la asociación del profesional ejerciente con información (Ref.: Apartados 21, 24(a)–(d))

A20. Según el Código de Ética del IESBA,[13] al aplicar el principio de integridad, el profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que dicha información:

(a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(b) contiene declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u

(c) omite u oculta información que debe ser incluida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, de acuerdo con el Código de Ética del IESBA deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de ella.

Independencia (Ref.: Apartados 17(g), 21)

A21. A pesar de que los apartados 290, Independencia-Encargos de auditoría y revisión y 291, Independencia-Otros encargos de aseguramiento de la Parte B del Código de Ética del IESBA no se aplican a los encargos de compilación, los códigos de ética nacionales o las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos o normas de revelación relativos a la independencia.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A22. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

(a) requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

(b) Establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.[14]

A23. Informar sobre el incumplimiento identificado o sospechado de las leyes y regulaciones a una autoridad apropiada fuera de la entidad puede ser requerido o apropiado en las circunstancias porque:

(a) Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables; o

(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A24. De conformidad con el apartado 28 de esta NISR, no se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá de las que afectan a la información sobre la materia objeto de análisis. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional

[13] Código de Ética del IESBA Parte A, Apartado 110.2.

[14] Véase, por ejemplo, las Secciones 225.51 a 225.52 del Código IESBA.

ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a los incumplimientos o a la existencia de indicios de incumplimiento. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A25. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad del profesional ejerciente.[15]

A26. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red), obtener asesoramiento jurídico para comprender las implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o, consultar de manera confidencial con un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad).[16]

Juicio profesional (Ref.: Apartados 22, 24(e)(iii))

A27. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de compilación adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NISR, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de compilación no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, cuando el encargo implica prestar ayuda a la dirección de la entidad en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La aceptabilidad del marco de información financiera que se utilizará para preparar y presentar la información financiera, teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;
- la aplicación del marco de información financiera aplicable, incluyendo:
  - la selección de políticas contables adecuadas dentro de ese marco;
  - el desarrollo de estimaciones contables necesarias para la información financiera que se ha de preparar y presentar dentro de ese marco; y
  - la preparación y presentación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El profesional ejerciente siempre presta ayuda a la dirección sobre la base de que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad comprenden los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilizan de ellos.

A28. El juicio profesional implica la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de esta NISR y de las normas de contabilidad y de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de compilación.

A29. La aplicación del juicio profesional en un encargo concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce hasta la fecha de su informe sobre el encargo, incluidos:

- El conocimiento adquirido en la realización de otros encargos para la entidad, si es aplicable (por ejemplo, servicios fiscales).

[15] Véase, por ejemplo, la Sección 140.7 y la Sección 225.53 del Código IESBA.

[16] Véase, por ejemplo, las Secciones 225.55 del Código IESBA.

- El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
- La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de la información financiera.

Control de calidad del encargo (Ref.: Apartado 23(b))

A30. La actuación del socio del encargo así como los mensajes adecuados a otros miembros del equipo del encargo, al responsabilizarse de la calidad global de cada encargo, enfatizan la importancia que tiene para alcanzar la calidad del encargo:

(a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(b) cumplir las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría y

(c) emitir el informe del profesional ejerciente relativo al encargo de conformidad con esta NISR.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de compilación (Ref.: Apartado 23(b)(i))

A31. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información relativa a la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad puede facilitar al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación o continuidad de relaciones con clientes y de encargos de compilación. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que puede verse afectada la adecuada realización del encargo, puede que no sea apropiado aceptarlo.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables en la realización del encargo (Ref.: Apartado 23(b)(iii))

A32. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. Esta NISR establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Determinación de la utilización prevista de la información financiera (Ref.: Apartado 24(a))

A33. La utilización prevista de la información financiera viene determinada por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por otros acuerdos que se hayan establecido en relación con la puesta a disposición de información financiera de la entidad, teniendo en cuenta las necesidades de información financiera de los terceros internos o externos de la entidad que son los usuarios a quienes se destina. Como ejemplo, está la información financiera que debe proporcionar una entidad en relación con la realización de transacciones o con solicitudes de financiación a terceros externos como proveedores, entidades financieras u otros proveedores de financiación.

A34. Para determinar la utilización prevista de la información financiera, el profesional ejerciente también debe tener conocimiento de factores tales como el objetivo concreto de la dirección o, en su caso,

de los responsables del gobierno de la entidad, que se pretende alcanzar al encargar el encargo de compilación y el de la parte contratante en caso de ser distinta. Por ejemplo, una entidad que concede subvenciones puede requerir a la entidad que le proporcione información compilada por un profesional ejerciente con el fin de obtener información sobre determinados aspectos de las operaciones o actividades de la entidad, preparada de una forma determinada, para sustentar la concesión de una subvención o la prórroga de una subvención existente.

Identificación del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartados 17(a), 24(b))

A35. La decisión acerca del marco de información financiera que aplica la dirección para la información financiera se toma en el contexto de la utilización prevista de la información tal como se describe en los términos acordados del encargo y de los requerimientos de cualquier disposición legal o reglamentaria aplicable.

A36. A continuación, se enumeran ejemplos de factores que indican que puede ser relevante considerar si el marco de información financiera es aceptable:

- La naturaleza de la entidad y si se trata de una persona jurídica, por ejemplo, si es una sociedad mercantil con ánimo de lucro, una entidad del sector público o una organización sin ánimo de lucro.
- La utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina. Por ejemplo, puede estar previsto que la información financiera sea utilizada por una amplia gama de usuarios o, por el contrario, por la dirección o por determinados usuarios externos en el contexto de un objetivo concreto establecido como parte del acuerdo de los términos del encargo de compilación.
- Si el marco de información financiera viene impuesto o determinado, bien por una disposición legal o reglamentaria aplicable, o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o como parte de acuerdos de gobierno o de rendición de cuentas adoptados voluntariamente por la entidad.
- La naturaleza y la estructura de la información financiera que se preparará y presentará de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, un conjunto completo de estados financieros, un solo estado financiero o información financiera presentada bajo otro formato acordado entre las partes de un contrato u otro tipo de acuerdo.

Factores relevantes cuando la información financiera está destinada a un fin concreto (Ref.: Apartados 24(a)–(b))

A37. Por lo general, la parte contratante acuerda con los usuarios a quienes se destina, la naturaleza y estructura de la información financiera que se destina a un fin concreto, por ejemplo, para cumplir las disposiciones relativas a información financiera de un contrato o de la subvención de un proyecto o según se requiera para sustentar las transacciones o actividades de la entidad. El contrato en cuestión puede requerir la utilización de un marco de información financiera establecido, como, por ejemplo, un marco de información financiera con fines generales establecido por un organismo autorizado o reconocido para emitir normas o por disposiciones legales o reglamentarias. Por el contrario, las partes del contrato pueden acordar la utilización de un marco con fines generales con modificaciones o adaptaciones que satisfagan sus necesidades concretas. En ese caso, el marco de información financiera aplicable se puede describir en la información financiera y en el informe del profesional ejerciente calificándolo como disposiciones relativas a la información financiera del contrato específico en vez de hacer referencia al marco de información financiera modificado. En tales situaciones, a pesar de que la información financiera pueda difundirse más ampliamente, el marco de información financiera es un marco con fines específicos y el profesional ejerciente deberá cumplir los requerimientos de información aplicables de esta NISR.

A38. Cuando el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera con fines específicos, esta NISR requiere que el profesional ejerciente registre cualquier restricción, bien sobre la utilización prevista de la información financiera, bien sobre su distribución, en la carta de encargo,

y que declare en su informe que la información financiera se ha preparado de acuerdo con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

Responsabilidades de la dirección (Ref.: Apartado (24(e))

A39. De acuerdo con esta NISR, como condición previa para aceptar el encargo, se requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, sobre las responsabilidades de la dirección en relación tanto con la información financiera como con el encargo de compilación. En entidades de dimensión reducida, la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad pueden no estar bien informados acerca de dichas responsabilidades, incluidas las que emanan de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Con el fin de obtener el acuerdo con la dirección sobre una base informada, es posible que el profesional ejerciente considere necesario discutir dichas responsabilidades con la dirección antes de intentar obtener su acuerdo en relación con ellas.

A40. Si la dirección no confirma sus responsabilidades en el contexto de un encargo de compilación, el profesional ejerciente no puede realizar el encargo y no es adecuado que lo acepte salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. En situaciones en que se requiera, a pesar de ello, que el profesional ejerciente acepte el encargo, puede ser necesario que comunique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

A41. El profesional ejerciente puede confiar en que la dirección le proporcionará toda la información pertinente para el encargo de compilación y que la información será exacta, completa y que se le proporcionará en las fechas establecidas. La estructura de la información proporcionada por la dirección para el encargo variará según sus circunstancias. En términos generales, comprenderá registros, documentos, explicaciones y demás información pertinente para la compilación de la información financiera utilizando el marco de información financiera aplicable. La información recibida puede incluir, por ejemplo, información acerca de las hipótesis, intenciones o planes de la dirección en los que se basan las estimaciones contables necesarias para compilar la información de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref.: Apartado 25)

A42. Beneficia tanto a la dirección y a las partes contratantes cuando son diferentes, como al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo a la dirección y, en su caso, a las partes contratantes, antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo de compilación. La carta de encargo confirma su aceptación por el profesional ejerciente y confirma cuestiones como:

- Los objetivos y el alcance del encargo, así como el acuerdo de las partes que intervienen de que no se trata de un encargo de aseguramiento.
- La utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución.
- Las responsabilidades de la dirección en relación con el encargo de compilación.
- La delimitación de las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el hecho de que no expresará una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la información financiera.
- La estructura y contenido del informe que el profesional ejerciente emitirá en relación con el encargo.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A43. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NISR, la carta de encargo puede hacer referencia, por

ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en algunos aspectos del encargo de compilación.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- La posibilidad de que se pueda solicitar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, que confirmen por escrito cierta información o explicaciones proporcionadas verbalmente al profesional ejerciente durante al encargo.
- La propiedad de la información utilizada para los fines del encargo de compilación, distinguiendo entre los documentos y la información de la entidad proporcionados para el encargo y la documentación del encargo del profesional ejerciente, teniendo en cuenta las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
- La solicitud de que la dirección y la parte contratante, si es distinta, acusen recibo de la carta de encargo y aprueben los términos del encargo que se recogen en ella.

Ejemplo de carta de encargo

A44. En el Anexo 1 de la presente NISR se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación.

Encargos recurrentes (Ref.: Apartado 26)

A45. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de compilación o recordar a la dirección o, en su caso, a la parte contratante, los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección o, en su caso, la parte contratante, interpreta erróneamente el objetivo y el alcance del encargo.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 27)

A46. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo de compilación. Son circunstancias relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización del encargo en cuanto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al profesional ejerciente la superación de dicha dificultad.

A47. Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que se informe sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento al nivel adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. En algunas

jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección o 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 profesional ejerciente informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 28)

A48. La obtención de conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y sus registros contables es un proceso continuo que tiene lugar durante todo el encargo de compilación. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para aplicar el juicio profesional en la compilación de la información financiera.

A49. La amplitud y profundidad del conocimiento que tiene u obtiene el profesional ejerciente acerca de los negocios y operaciones de la entidad son menores que las que posee la dirección. Su objetivo es alcanzar el grado suficiente para que el profesional ejerciente pueda compilar la información financiera de acuerdo con los términos del encargo.

A50. Entre los aspectos que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable se encuentran, por ejemplo:

- La dimensión y la complejidad de la entidad y de sus operaciones.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad, si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativa a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de su información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los controles relacionados.
- La naturaleza de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad.

Compilación de la información financiera

Juicios significativos (Ref.: Apartado 30)

A51. En algunos encargos de compilación, el profesional ejerciente no ayuda a la dirección en la realización de juicios significativos. En otros encargos, el profesional ejerciente puede prestar este tipo de ayuda, por ejemplo, en relación con una estimación contable necesaria o ayudando a la dirección cuando ésta está considerando políticas contables adecuadas. Cuando se presta ayuda, es necesaria una discusión con el fin de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad comprendan los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilicen de ellos.

Lectura de la información financiera (Ref.: Apartado 31)

A52. La lectura de la información financiera por el profesional ejerciente tiene como finalidad facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones de ética aplicables al informe de compilación.

Propuesta de ajustes a la información financiera

Mención o descripción del marco de información financiera aplicable (Ref.: Apartado 34(a))

A53. Pueden darse casos en los que el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera establecido con importantes modificaciones. Si la descripción del marco de información financiera aplicable en la información financiera compilada hace referencia al marco establecido con importantes modificaciones, puede resultar necesario que el profesional ejerciente tenga en cuenta si la referencia al marco establecido induce a error, dadas las circunstancias del encargo.

Modificación en caso de incorrecciones materiales y con el fin de que la información no induzca a error (Ref.: Apartados 34(b)–(c))

A54. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de información financiera. Aunque dichos marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:

- Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en la información financiera;
- los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas; y
- los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de la información financiera se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A55. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para comprender la importancia relativa a efectos del encargo de compilación. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A56. La percepción que tiene el profesional ejerciente de las necesidades de los usuarios de la información financiera afecta su perspectiva sobre la importancia relativa. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:

- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información financiera con una diligencia razonable;
- comprenden que la información financiera se prepara y presenta teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
- son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros; y

- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en la información financiera.

A57. Es posible que el marco de información financiera aplicable incluya la premisa de que la información financiera se prepara bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, según las circunstancias, sugerir una presentación más adecuada conforme con el marco de información financiera aplicable, o revelaciones adecuadas relativas a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, con el fin de cumplir dicho marco y para evitar que la información financiera induzca a error.

Condiciones que obligan al profesional ejerciente a renunciar al encargo (Ref.: Apartados 33, 35)

A58. En las circunstancias a las que se refiere esta NISR en las que es necesario renunciar al encargo, la responsabilidad de informar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad los motivos de la renuncia brinda una oportunidad para explicar las obligaciones éticas del profesional ejerciente.

Documentación (Ref.: Apartado 38)

A59. La documentación que exige esta NISR permite alcanzar una serie de objetivos, entre los que se encuentran:

- Proporcionar un registro de cuestiones que continúan siendo relevantes para futuros encargos de compilación.
- Permitir al equipo del encargo, según corresponda, rendir cuentas de su trabajo, así como registrar la finalización del encargo.

A60. El profesional ejerciente también puede considerar incluir en la documentación del encargo una copia del balance de comprobación de la entidad, un resumen de los registros contables significativos u otra información que utilizó para realizar la compilación.

A61. Al registrar el modo en que la información financiera se concilia con los registros subyacentes, los documentos, las explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para los fines del encargo de compilación, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, mantener en sus archivos un cuadro en el que se muestre la conciliación de los saldos de las cuentas del libro mayor de la entidad con la información financiera compilada, así como cualquier asiento de ajuste u otras modificaciones a la información financiera que el profesional ejerciente haya acordado con la dirección en el trascurso del encargo.

Informe del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 40)

A62. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.

A63. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que la información financiera compilada y el informe del profesional ejerciente van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presenta la información financiera. Esto ayuda a los usuarios a identificar la información financiera a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Destinatarios del informe (Ref.: Apartado 40(b))

A64. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a la parte que lo contrató según los términos del encargo, por lo general, la

dirección de la entidad.

Información financiera preparada con un marco de información financiera con fines específicos (Ref.: Apartado 40(j))

A65. De acuerdo con esta NISR, si la información financiera se ha preparado utilizando un marco de información financiera con fines específicos, se requiere que el informe del profesional ejerciente llame la atención de los lectores del informe sobre el marco de información financiera con fines específicos que se utilizó en la información financiera y que mencione que, en consecuencia, es posible que la información financiera no sea adecuada para otros fines. Esto se puede reforzar con una cláusula adicional que restrinja la distribución, la utilización o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

A66. Es posible que información financiera preparada para un fin concreto sea obtenida por terceros distintos de los usuarios a quienes se destina, los cuales pueden intentar utilizar la información para fines diferentes de aquellos que estaban previstos. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades presenten estados financieros preparados con un marco de información financiera con fines específicos y que dichos estados financieros estén disponibles públicamente. El hecho de que dichos estados financieros estén más ampliamente disponibles para terceros que no sean los usuarios a quienes se destinan no significa que los estados financieros se conviertan en estados financieros con fines generales. Las declaraciones que el profesional ejerciente debe incluir en su informe son necesarias para llamar la atención de los lectores sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o utilización del informe del profesional ejerciente

A67. El profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se dirige únicamente a los usuarios específicos a quienes se destina la información financiera. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr restringiendo la distribución, la utilización, o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

Finalización del encargo de compilación y fecha del informe del profesional ejerciente (Ref.: Apartados 37, 38, 41)

A68. El proceso que existe dentro de la entidad para la aprobación de la información financiera por la dirección o, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad, es un aspecto importante que el profesional ejerciente tiene en cuenta al finalizar el encargo de compilación. Dependiendo de la naturaleza y finalidad de la información financiera, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan que seguir un proceso de aprobación preestablecido o que viene impuesto por disposiciones legales o reglamentarias aplicables, para la preparación y finalización de información financiera o de estados financieros de la entidad.

Ejemplos de informes (Ref.: Apartado 40)

A69. El Anexo 2 de esta NISR incluye ejemplos de informes de compilación que contienen los elementos obligatorios del informe.

Anexo 1

(Ref.: Apartado A44)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación

A continuación, se muestra un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación que ilustra los requerimientos aplicables y la orientación contenidos en esta NISR. 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 de los encargos de compilación concretos. Está diseñada con referencia a una compilación de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes como se describe en esta NISR. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Esta carta de encargo detalla las siguientes circunstancias:

- Los estados financieros se compilarán para ser utilizados únicamente por la dirección de una sociedad (sociedad ABC) y la utilización de los estados financieros se restringirá a la dirección. Se restringen a la dirección la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.
- Los estados financieros compilados incluirán únicamente el balance de situación de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sin notas explicativas. La dirección ha decidido que los estados financieros se preparen sobre la base, tal como se describe, del principio del devengo.

***

A la dirección[17] de la sociedad ABC:

[El objetivo y alcance del encargo de compilación]

Ustedes han solicitado que prestemos los siguientes servicios:

Sobre la base de información que nos proporcionarán, les ayudaremos en la preparación y presentación de los siguientes estados financieros de la sociedad ABC el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sobre la base del coste histórico, reflejando todas las transacciones en efectivo, añadiendo las cuentas de acreedores y deudores comerciales deducida la corrección por deterioro de su valor en cuentas a cobrar de dudoso cobro, las existencias valoradas a coste medio, los impuestos corrientes a pagar a la fecha de cierre del ejercicio y la capitalización de los activos inmovilizados significativos valorados a coste histórico amortizado linealmente a lo largo de su vida útil. Estos estados financieros no incluirán notas explicativas, distintas de aquellas en las que se describe la base contable establecida en esta carta de encargo.

La finalidad para la que se utilizarán los estados financieros es proporcionar información financiera del ejercicio completo mostrando la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1 y los resultados correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha. Los estados financieros serán utilizados únicamente por ustedes y no se distribuirán a otras partes.

Nuestras responsabilidades

Un encargo de compilación implica aplicar conocimientos especializados de contabilidad e información financiera para ayudarles en su preparación y presentación. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos proporcionan para el encargo de compilación o que obtengamos evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión. En consecuencia, no expresaremos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros

[17] En este ejemplo de carta de encargo, las menciones "ustedes", "nosotros", "dirección", "responsables del gobierno de la entidad" y "profesional ejerciente" se utilizarán o modificarán según resulte adecuado en las circunstancias.

se prepararon de conformidad con el marco de información financiera que ustedes han especificado, tal como se ha descrito más arriba.

Realizaremos el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de Compilación. La NISR 4410 (Revisada) requiere que, en la realización de este encargo, cumplamos los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Con esa finalidad, se requiere que cumplamos el Código de Ética para los profesionales de la contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA).

Sus responsabilidades

El encargo de compilación que se realizará partiendo de la premisa de que ustedes reconocen y comprenden que nuestro papel es ayudarles en la preparación y presentación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera que ustedes adoptaron para los estados financieros. En consecuencia, tienen ustedes las siguientes responsabilidades generales que son fundamentales para que podamos realizar el encargo de compilación de conformidad con la NISR 4410 (Revisada):

(a) Son responsables de los estados financieros y de su preparación y presentación de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina.

(b) Son responsables de la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información que nos proporcionen con el fin de compilar los estados financieros.

(c) Son responsables de los juicios que sean necesarios para la preparación y presentación de los estados financieros, incluidos aquéllos para los que les prestemos ayuda en el desarrollo del encargo de compilación.

Nuestro informe de compilación

Como parte de nuestro encargo, emitiremos nuestro informe que se adjuntará a los estados financieros compilados por nosotros y que describirá los estados financieros y el trabajo que hemos realizado para este encargo de compilación [véase adjunto]. En el informe también se indicará que los estados financieros únicamente se pueden utilizar para la finalidad descrita en esta carta de encargo y que la distribución y utilización de nuestro informe sobre el encargo de compilación están restringidas a ustedes, como dirección de la sociedad ABC.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestro encargo para compilar los estados financieros que se describen en ella, así como nuestras respectivas responsabilidades.

[*Otra información relevante*]

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

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la dirección de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref.: Apartado A69)

Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación

Encargo de compilación de estados financieros con fines generales

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

Encargo de compilación de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

Encargos de compilación de información financiera preparada con un fin específico cuando la utilización o la distribución de la información financiera se restringe a los usuarios a quienes se destina

- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera elegido por la dirección de la entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [*insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria*].

Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

- **Estados financieros con fines generales de conformidad con una disposición legal que especifica que los estados financieros de la entidad se deben preparar aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES).**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación.*

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros están preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera adoptado por la dirección con modificaciones.**
- **El marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico.**
- **Ni la distribución ni la utilización de los estados financieros están restringidas.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación.*

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros se han preparado y se presentan de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico. Los estados financieros se han preparado para la finalidad descrita en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.

- **Estados financieros preparados de conformidad con las cláusulas de un contrato, utilizando la base contable especificada en el contrato.**
- **El profesional ejerciente es contratado por un tercero distinto de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente a las partes especificadas en el contrato.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que se especifican en el contrato.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la parte contratante][18]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que nos ha proporcionado la dirección de la Sociedad ("dirección"). Estos estados financieros comprenden [*enumere todos los elementos de los estados financieros preparados de conformidad con la base contable especificada en el Contrato y el periodo/fecha a la que se refieren*].

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación.*

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitar a la dirección la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

La dirección es responsable de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos ha proporcionado la dirección para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros han sido preparados y se presentan de conformidad con la base descrita en la cláusula Z del contrato de la Sociedad con XYZ, S.A. de fecha [*insertar la fecha del contrato/acuerdo*] ("el Contrato") y con la finalidad que se describe en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros se destinan para su utilización exclusiva por las partes especificadas en el contrato y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a las partes especificadas en el contrato y no se debería distribuir fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

[18] En otro caso, al destinatario adecuado especificado en el contrato aplicable.

Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando una base contable elegida por la dirección de una entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, que se destina únicamente a la dirección de una sociedad para sus propios fines.**
- **Los estados financieros incluyen determinadas periodificaciones y se componen únicamente de un balance de situación, de un estado de resultados y de una nota única que se refiere a la base contable utilizada para los estados financieros.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente para su utilización por la dirección.**
- **La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a la dirección.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros incluyen únicamente el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y un estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación.*

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

En la Nota X se describe la base sobre la que se han preparado estados financieros y su finalidad se describe en la Nota Y. En consecuencia, estos estados financieros deben ser utilizados únicamente por ustedes y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a ustedes como dirección de la sociedad ABC y no puede ser distribuido fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria].

- **La información financiera ha sido preparada para un fin específico, por ejemplo, para cumplir con los requerimientos de información financiera establecidos por el regulador, de conformidad con las disposiciones establecidas por el regulador que describen la estructura y contenido de la información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **La información financiera se destina a satisfacer las necesidades de determinados usuarios y su utilización se restringe a dichos usuarios.**
- **La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a los usuarios a quienes se destina.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

A la dirección de la sociedad ABC:[19]

Hemos compilado el estado de [*identifique la información financiera compilada*] adjunto de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 ("el Estado") sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación.*

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación del estado requerido por [*insertar el nombre o la referencia de la disposición reglamentaria aplicable*] Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de este estado y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de este estado. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si el estado se preparó de conformidad con [insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable que se establece en la disposición reglamentaria aplicable].

Como se indica en la Nota X, el estado se ha preparado y se presenta sobre la base prescrita por [*insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable especificado en la disposición reglamentaria aplicable*], con el fin de que la sociedad ABC cumpla [insertar el nombre o una referencia a la disposición reglamentaria aplicable].

Nuestro informe se destina únicamente para su utilización por la sociedad ABC y el Regulador F y no puede ser distribuido a otras partes distintas de la sociedad ABC o del Regulador F.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

[19] En otro caso, al destinatario adecuado especificado en los requerimientos de información financiera aplicables.

"Este Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II, del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría & Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en 2013 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II © 2013 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados - Edición 2013, Partes I y II © 2016 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II

ISBN: 978-1-60815-152-3

Reproducción permitida dentro de Colombia. Todos los derechos existentes, incluyendo el copyright, son reservados fuera del territorio colombiano"