

**Borrador en Fase de
Consulta Julio 2021**

Vigencia de comentarios: 31 de enero de 2022

Norma Internacional de Auditoría

Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) Propuesta

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

Acerca del IAASB

Este Borrador en Fase de Consulta ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Consultative Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones. Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

REQUERIMIENTO DE COMENTARIOS

Este Borrador en Fase de Consulta de la NIA para EMC propuesta, *Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) Propuesta*, fue desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento® (IAASB®).

Las propuestas en este Borrador en Fase de Consulta pueden modificarse a la luz de los comentarios recibidos antes de la emisión en su forma final. **Los comentarios se requieren al 31 de enero de 2022.**

Se pide a los encuestados que envíen sus comentarios electrónicamente a través del sitio web del IAASB, utilizando el enlace “[Enviar un comentario](#)” Favor de enviar sus comentarios en formato PDF y Word. Los usuarios de primera vez deben registrarse para utilizar esta función. Todos los comentarios se considerarán cuestiones de interés público y finalmente serán publicados en el sitio web del IAASB.

Esta publicación puede descargarse gratuitamente desde la página web del IAASB: www.iaasb.org. El texto aprobado es el publicado en la lengua inglesa.

MEMORANDUM EXPLICATIVO

CONTENIDO

	Página
Resumen Ejecutivo	5
Sección 1 Antecedentes.....	6
Sección 2 Introducción	12
Sección 3 Guía para los encuestados	14
Sección 4 La norma propuesta y cuestiones específicas para comentarios	15
Sección 4A – Posicionamiento general del BFC-NIA para EMC	15
Sección 4B – Obligatoriedad de la norma	17
Sección 4D – Diseño general y estructura del BFC-NIA para EMC	30
Sección 4E – Contenido del BFC-NIA para EMC	33
Sección 4F – Otras Cuestiones	41
Sección 4G – Enfoque de consulta y finalización.....	47
Sección 5 Auditoría de grupo	49
Anexo 1 – Resumen de las iniciativas locales relevantes.....	56
Anexo 2 – Requerimiento de comentarios: Resumen de preguntas	59
Borrador en Fase de Consulta	
Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas Propuesta	63
Modificaciones de Concordancia al Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.....	182

Resumen Ejecutivo

Las entidades más pequeñas, menos complejas (EMC) realizan una contribución fundamental a la economía mundial y representan la gran mayoría de las auditorías a nivel mundial. Al mismo tiempo, es necesario abordar las estructuras y transacciones cada vez más complejas mediante el desarrollo y la revisión de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). El IAASB reconoce que reflejar esta complejidad en las NIA podría plantear desafíos para las auditorías de entidades menos complejas.

Con fundamento en la retroalimentación del documento de discusión de IAASB de 2019, [*Auditorías de entidades menos complejas: Explorando opciones para abordar los desafíos en la aplicación de las NIA*](#) y otras aportaciones de la divulgación, el IAASB se comprometió a abordar la complejidad, la comprensibilidad, la escalabilidad y la proporcionalidad de las NIA, y las necesidades específicas de las EMC y los usuarios de sus estados financieros, y acordó que:

- Se prefiere una solución global a soluciones cada vez más fragmentadas.
- Una norma que ha sido diseñada para ser proporcional a la naturaleza y circunstancia típicas de una auditoría de una EMC respondería a las partes interesadas que han identificado desafíos con la aplicación de las NIA en las auditorías de las EMC.
- Hay una necesidad urgente de actuar.

Por esta razón, el IAASB desarrolló el Borrador en Fase de Consulta de la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (BFC-NIA para EMC) Propuesta de forma acelerada. El IAASB aprobó el BFC-NIA para EMC en junio de 2021.

Este Memorándum Explicativo (ME) proporciona antecedentes y una explicación del BFC-NIA para EMC. Este ME establece los antecedentes para el desarrollo de la norma propuesta, la dirección del Consejo sobre el alcance de la norma propuesta (en la Obligatoriedad de la norma propuesta), los principios generales utilizados para desarrollar una nueva norma que proporcione una seguridad razonable y una explicación del contenido de la norma, que se presenta en Partes y sigue el flujo de una auditoría.

La consideración de las cuestiones, deliberaciones y posición del Consejo con respecto a las áreas clave en el desarrollo de la norma propuesta, se abordan en las Secciones 4 y 5, con preguntas específicas para los encuestados incluidas al final de cada una de las secciones 4A a 4G, y al final de la sección 5 en relación con Auditorías de Grupo. El Anexo 2 incluye una lista completa de todas las preguntas para quienes respondieron al BFC-NIA para EMC.

Sección 1 Antecedentes

Antecedentes del Desarrollo de una Norma Separada

1. Se estima que más del 90% de las entidades en todo el mundo son entidades pequeñas y medianas (PYME),¹ y algunas regiones estiman que el porcentaje podría ser mayor,² como en la Unión Europea donde se estima que más de 99% de entidades son PYME.³
2. Las auditorías se llevan a cabo por diversas razones. Algunas jurisdicciones exigen una auditoría a través de la ley o regulación (es decir, una auditoría reglamentaria), que puede hacerse, por ejemplo, estableciendo umbrales de exención de auditoría (a menudo en una característica de tamaño) para limitar aquellas entidades a las que se aplican los requerimientos de una auditoría reglamentaria, con cambios a esos umbrales que se reconsideran regularmente.^{4,5} Incluso cuando no existe un requerimiento reglamentario para una auditoría, muchas PYME deben tener una auditoría por otro motivo o pueden optar por tener una auditoría con fines de gestión.
3. En la actualidad, aproximadamente 130 jurisdicciones⁶ han adoptado o adoptado parcialmente las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Las NIA están diseñadas para aplicarse a una amplia variedad de entidades con diferentes circunstancias y tamaños, que van desde aquellas cuya naturaleza y circunstancias son más simples y claras (es decir, EMC), hasta aquellas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas (por ejemplo, entidades con estructuras más complejas, sistemas de información o controles más complejos o transacciones más complejas).

¹ No existe una definición global para una "entidad pequeña o mediana", y el uso y significado del término pueden diferir en diferentes jurisdicciones. Dado que las discusiones sobre los desafíos de la aplicación de las NIA históricamente se han centrado en las dificultades experimentadas en las PYME, este término se utiliza en la introducción del proyecto para explicar los antecedentes del proyecto. Sin embargo, el IAASB opina que es adecuado centrarse en la complejidad de la entidad más que en su tamaño y, por lo tanto, utiliza el término "Entidades Menos Complejas" (EMC).

² Referencia: [Grupo de Edinburgo: Crecimiento de la economía global a través de las PYME](#) e [Informe sobre Comercio Mundial 2016: Levelling the trading field for SMEs \(wto.org\)](#)

³ Referencia: [Europa: Estadísticas sobre Entidades Pequeñas y Medianas](#)

⁴ Por ejemplo, en Europa, los estados miembros pueden imponer una exención de auditoría para entidades que no son entidades de interés público, entidades medianas o grandes (y los umbrales de exención varían entre los distintos estados miembros). En India, existe un requerimiento reglamentario para que todas las sociedades anónimas públicas y privadas se sometan a una auditoría de conformidad con su Ley de sociedades, anualmente. En Canadá, las corporaciones comerciales que son de propiedad privada, están exentas de una auditoría si todos los accionistas dan su consentimiento por escrito a la exención con respecto a ese año. En Australia, existe un umbral de tamaño que exime a determinadas entidades de una auditoría obligatoria. En Nueva Zelanda, las empresas con menos de 10 accionistas pueden "optar por no participar" en una auditoría si cumplen con otras disposiciones reglamentarias y de tamaño. En los Estados Unidos, las empresas privadas (con algunas excepciones limitadas) no están sujetas a una auditoría reglamentaria.

⁵ En 2010, en Suecia, se eliminó el requerimiento reglamentario de una auditoría para las pequeñas empresas de responsabilidad limitada. Sin embargo, en 2017, la Oficina Nacional de Auditoría de Suecia publicó un informe, Abolición de la obligación de auditoría de las pequeñas sociedades limitadas, una reforma en la que los costos superan los beneficios, donde cita numerosos inconvenientes para eliminar la obligación de una auditoría para las PYME

⁶ Referencia: [Mapa de Impacto Global | IFAC](#)

4. El IAASB siempre ha sido consciente de la necesidad de que las NIA sean escalables para poder utilizarse en auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño o complejidad. Sin embargo, el entorno operativo y de información se está volviendo más complejo y evoluciona continuamente. Además, se ha puesto de relieve la calidad de las auditorías a través de los resultados de las inspecciones de auditoría y las recientes fallas corporativas de alto perfil, más comúnmente asociadas con entidades más complejas. Esto ha contribuido a la revisión reciente de las NIA, tal como la NIA 540 (Revisada)⁷ y la NIA 315 (Revisada 2019),⁸ así como las revisiones de las Normas de Gestión de la Calidad del IAASB, la NIGC 1⁹ y la NIA 220 (Revisada),¹⁰ y el desarrollo de la nueva NIGC 2.¹¹ Estas revisiones tenían el objetivo de hacer que las Normas Internacionales fueran más relevantes en el entorno en evolución, y están destinadas a respaldar la realización constante de auditorías de calidad. Sin embargo, con estas revisiones ha habido una creciente preocupación por la extensión, complejidad y comprensibilidad de estas normas y su aplicación a las auditorías de EMC. Por lo tanto, algunas partes interesadas han cuestionado si las NIA siguen siendo relevantes y pueden aplicarse de manera rentable a todas las auditorías.
5. En respuesta a estas, y otras preocupaciones similares, varias jurisdicciones o regiones han emprendido iniciativas dirigidas a auditorías de entidades menos complejas (o más pequeñas).¹² Además, algunas jurisdicciones han anunciado la intención de desarrollar normas o soluciones para auditorías de EMC dentro de sus jurisdicciones, o ya han elaborado un pronunciamiento. Estos desarrollos aumentan la probabilidad de fragmentación de las normas para una gran parte del mercado de auditoría. En el Anexo 1 se proporciona un resumen de las iniciativas relevantes o el desarrollo de normas separadas.

El Camino hacia el Proyecto del IAASB para Desarrollar una Norma Separada para Auditar EMC

6. El uso internacional generalizado y en continuo crecimiento de las NIA subraya la importancia que la comunidad global otorga a las NIA y, por lo tanto, la importancia de que el IAASB continúe centrando sus esfuerzos en mantener la calidad y operatividad de estas normas para auditorías de entidades de todos los tamaños y complejidad. Las normas alternativas en diferentes jurisdicciones para el mismo tipo de encargo (es decir, una auditoría de una EMC) pueden generar inconsistencias en la calidad y causar confusión a los usuarios. Por lo tanto, es de interés público que el IAASB tome medidas para establecer una norma de alta calidad que tenga importancia global.
7. Desde que el IAASB finalizó las NIA aclaradas en 2009, el IAASB se ha centrado cada vez más en los desafíos y necesidades de las partes interesadas que representan a la comunidad de EMC:

⁷ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*.

⁸ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*.

⁹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*.

¹⁰ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros*.

¹¹ NIGC 2, *Revisiones de Calidad del Encargo*.

¹² Algunas de las iniciativas están dirigidas a auditorías reglamentarias, otras son iniciativas dirigidas a otros compromisos para las PYME. El Anexo 1 establece ejemplos de estas iniciativas.



8. Las NIA se aclararon y revisaron en 2005-2009 (el "Proyecto Claridad") con miras a su aplicación a las auditorías de entidades de todos los tamaños y complejidad. Como parte de la finalización del Proyecto Claridad, el IAASB acordó realizar una revisión posterior a la implementación para determinar si se habían logrado sus objetivos al revisar las NIA.
9. La revisión posterior a la implementación de las NIA aclaradas se llevó a cabo en dos fases. Uno de los hallazgos clave de la Fase Uno de la revisión fue que existía cierta preocupación sobre la aplicación de las NIA a entidades más pequeñas, en particular si se pueden aplicar de manera rentable. En consecuencia, se acordó que se consideraría específicamente este tema en la Fase Dos de la revisión posterior a la implementación.
10. El IAASB completó su Revisión Posterior a la Implementación (RPI) de las NIA aclaradas en 2013. Como parte de la Fase Dos del RPI en 2011 y 2012, el IAASB realizó una encuesta anual de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) sobre auditorías de PYME de una variedad de países que habían implementado las NIA aclaradas, durante dos años, toda vez que las normas aclaradas se habían implementado (es decir, después de que entraron en vigor en 2009). Los hallazgos de las encuestas incluyeron:
 - (a) Una llamada de los encuestados para demostrar aún más la escalabilidad de los requerimientos dentro de las NIA.
 - (b) Preocupación por los requerimientos de documentación, y algunos encuestados pidieron orientación adicional sobre la naturaleza y el alcance de la documentación requerida.
 - (c) Cuestiones relacionadas con la implementación de ciertas normas en un entorno de PYME.
11. Al considerar los hallazgos de la revisión posterior a la implementación, el IAASB reconoció que el volumen y la complejidad de las normas pueden resultar en desafíos para las auditorías de entidades que son menos complejas. En consecuencia, el IAASB reconoció en su Estrategia para 2015-2019, que para lograr una implementación eficaz a nivel mundial, sus normas deben ser y ser consideradas como proporcionales y escalables para auditorías de todos los tamaños y complejidad.

12. Los esfuerzos adicionales para explorar los desafíos que están experimentando los auditores de EMC e identificar una solución adecuada incluyeron:
- (a) **Enero 2017** – El IAASB, junto con la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) y el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC), celebró una conferencia de trabajo de dos días en París, centrada en comprender las necesidades de las (PYMFA) al momento de solicitar normas de auditoría y que no son de auditoría del IAASB para PYME.
 - (b) **Marzo 2017** – El IAASB discutió un documento que establece posibles acciones sobre cómo la escalabilidad y la proporcionalidad podrían incorporarse en las normas del IAASB, en particular en las NIA.
 - (c) **Junio 2017** – El desafío de auditar las PYME y las EMC se discutió en la reunión anual de la National Standards Setters (NSS) organizada por el IAASB. La NSS describió los desarrollos en sus jurisdicciones enfatizando los esfuerzos para modificar los umbrales para las exenciones de auditoría.
 - (d) **Junio 2017** – El IAASB estableció un grupo de trabajo informal para considerar las cuestiones planteadas con el fin de asesorar al Consejo sobre el camino adecuado a seguir, en respuesta a las opiniones expresadas por las partes interesadas tanto en la conferencia de París como en la reunión de NSS.
 - (e) **Marzo 2018** – El IAASB discutió, en una sesión ejecutiva, un documento que destaca los desafíos de auditar las EMC que fueron identificados y estuvo de acuerdo con la recomendación de que era adecuada una consulta global sobre estas cuestiones. Con este fin, el IAASB acordó que un Documento de Discusión (DD) ayudaría al IAASB a consolidar el trabajo que se había realizado hasta la fecha, comprender mejor los problemas que se habían identificado y obtener las opiniones de las partes interesadas sobre las posibles acciones más adecuadas para abordar estas cuestiones con una mente abierta. La Junta apoyó que el Grupo de Trabajo continuara su trabajo para desarrollar el DD y hacer recomendaciones para posibles acciones del IAASB después de considerar los comentarios de la consulta planeada.
 - (f) **Septiembre 2018** – El IAASB discutió un borrador inicial de una propuesta para las actividades del Grupo de Trabajo de EMC en el desarrollo de un DD para la discusión del IAASB.
 - (g) **Marzo 2019** – El DD fue aprobado para su publicación en la reunión de IAASB de marzo de 2019.
 - (h) **Abril 2019** – Se publicó el DD sobre cuestiones y desafíos relacionados con las auditorías de las EMC.
 - (i) **Mayo 2019** – Se celebró la segunda conferencia de París, esta vez centrada en las cuestiones establecidas en el DD (nuevamente celebrada de forma conjunta la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) y el Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC)).
13. El Consejo también consultó ampliamente sobre las cuestiones y desafíos relacionados con las auditorías de las EMC:
- (a) Actualizaciones periódicas y aportaciones del Grupo Asesor (PYMFA) de la IFAC.
 - (b) Alcance específico dirigido a grupos de terceros interesados, que representan los intereses de las (PYMFA), como la Federación Nórdica, Accountancy Europe, el Grupo de Edimburgo,

la Federación Europea de Contadores y Auditores para PYME y otras organizaciones contables profesionales relevantes.

- (c) Divulgación y discusiones continuas con NSS, reguladores y organismos de supervisión de la auditoría.
- (d) Discusiones con representantes del Foro de Empresas y con auditores que sirven a las EMC.
- (e) Discusión centrada en las cuestiones de fraude, de una auditoría relevante para las EMC en una mesa redonda celebrada en 2020.

Documento de Discusión – Posibles Acciones Exploradas

14. El DD fue la culminación de los esfuerzos del IAASB para conocer muchas cuestiones y desafíos que se enfrentaron relacionados a las auditorías de EMC. Además de explorar las cuestiones y desafíos identificados en la auditoría de las EMC, el DD propuso varias acciones que el IAASB podría emprender y sobre las cuales se buscaron las opiniones de las partes interesadas sobre una acción preferida:
 - (a) Revisar las NIA para abordar la escalabilidad de manera más explícita y hacer que el trabajo de los auditores sea más claro.
 - (b) Desarrollar una norma de auditoría por separado para auditorías de EMC que proporcione el mismo nivel de seguridad que las NIA (es decir, seguridad razonable).
 - (c) Desarrollar guías para los auditores de EMC u otras acciones relacionadas sobre cómo se aplican los requerimientos de las NIA en las circunstancias de las EMC.
15. Se recibieron noventa y tres respuestas escritas al DD. Las cuestiones más importantes y generales que se escucharon en la discusión y se señalaron en las respuestas al DD incluyeron que:
 - (a) Existe una necesidad urgente de tener una solución internacional para abordar las cuestiones relacionadas con las auditorías de las EMC, a medida que las jurisdicciones desarrollan cada vez más sus propias normas y comienzan otras iniciativas en esta área (en particular, se señaló que no era de interés público retrasar más, ya que con esto puede tener implicaciones a largo plazo en la adopción y uso de las normas internacionales del IAASB).
 - (b) El IAASB debe priorizar sus esfuerzos en el desarrollo de una solución para abordar los desafíos y cuestiones relacionadas con las auditorías de las EMC.
 - (c) La solución no es solo una acción y probablemente implica una combinación de las acciones establecidas en el DD.

En diciembre de 2019, el IAASB también publicó una [Declaración de retroalimentación](#) que resume lo que se escuchó.

16. Las respuestas al DD también destacaron que muchos de los problemas y desafíos que se experimentan en las auditorías de EMC no eran exclusivos de las EMC, sino que también podrían aplicarse de manera más amplia a otras auditorías. En particular, se destacaron los problemas en la aplicación de las NIA relacionados con la complejidad, la comprensibilidad, la escalabilidad y la proporcionalidad para todas las auditorías. Por lo tanto, al equilibrar las necesidades de todas sus terceros interesados, así como el tiempo necesario para desarrollar cambios para abordar las cuestiones y desafíos dentro del conjunto más amplio de las NIA, en junio de 2020 el IAASB acordó dos líneas de trabajo:

- (a) Un 'flujo de trabajo centrado en las NIA' que aborde las cuestiones de Complejidad, Comprensibilidad, Escalabilidad y Proporcionalidad (CCEP) en relación con las NIA de manera más amplia, para abordar los desafíos que se han identificado en la aplicación de las NIA, para auditorías de todo tipo de entidades, incluidas las auditorías de EMC (se puede encontrar más información con respecto al flujo de trabajo (CCEP) en la [página web del proyecto](#)); y
- (b) Un "flujo de trabajo de normas separado" que explora el desarrollo de una norma separada para centrarse en las auditorías de las EMC.

BORRADOR

Sección 2 Introducción

Desarrollo por Parte del IAASB de una Norma Separada para Auditorías de Estados Financieros de EMC

17. Desde julio de 2020, el IAASB centró sus esfuerzos en el desarrollo de una norma separada para las auditorías de los estados financieros de las EMC (auditorías de las EMC).
18. En diciembre de 2020, el IAASB aprobó la [Propuesta de Proyecto](#) para el flujo de trabajo para desarrollar una norma separada. El proyecto está destinado a servir el interés público al:
 - (a) **Mantener la confianza en los informes financieros de las EMC:** las PYME y otras entidades menos complejas son una fuente fundamental de empleo e innovación y están integradas en las comunidades locales. Por lo tanto, es de interés público contar con auditorías de alta calidad que infundan confianza en esta parte de la economía.
 - (b) Ayudar a los auditores de EMC a llevar a cabo auditorías consistentes, efectivas y de alta calidad: los requerimientos simplificados y específicos que son adecuados para las auditorías de EMC dan como resultado que el auditor obtenga una seguridad razonable, realice una identificación y valoración de riesgos adecuadamente sólida y diseñe respuestas a las mismas, que son consistente y eficaz en las circunstancias de la EMC, manteniendo así la calidad de la auditoría.
 - (c) **Ser receptivo a las necesidades de las partes interesadas:** tomar en cuenta la necesidad de requerimientos dirigidos y adecuados para la circunstancia de la auditoría de una EMC, y manteniendo una norma que sea adecuada para esa finalidad, será sensible hacia las partes interesadas que han identificado desafíos con la aplicación de normas internacionales en las auditorías de EMC.
 - (d) **Promover una aplicación más consistente de las normas de auditoría a las auditorías de EMC:** se espera que el desarrollo de una norma global para auditorías de EMC, cubra un vacío percibido que actualmente está cubierto por jurisdicciones individuales, las cuales están desarrollando sus propias normas para auditorías de EMC, que puede resultar en inconsistencias en la práctica dentro del entorno de una auditoría de EMC. Esa fragmentación no es de interés público. El desarrollo de una solución global sería de interés público para garantizar la consistencia de la aplicación de las normas en una auditoría de una EMC, así como para respaldar un entendimiento común de los procedimientos realizados en una auditoría de una EMC.
19. Para su período de la Estrategia 2020–2023, el IAASB se comprometió con un enfoque más ágil para el establecimiento de normas (cuando corresponda). Usando este "enfoque ágil" y reconociendo la demanda urgente de una norma separada para auditar una EMC, el IAASB adoptó un cronograma acelerado para el desarrollo de la norma separada.



20. Para recibir comentarios de los usuarios en tiempo real, consistentes con un enfoque ágil para el establecimiento de normas, el IAASB aprovechó un "Grupo de referencia" Internacional de 15 miembros (el Grupo de referencia de EMC) compuesto por representantes de la comunidad de EMC. Este grupo ayudó con el desarrollo oportuno de una respuesta propuesta, relevante a los problemas y desafíos de la auditoría de EMC mediante:
 - (a) Proporcionar puntos de vista sobre la dirección de las propuestas para facilitar el desarrollo eficaz de la norma propuesta. Inicialmente, esto implicó discusiones de alto nivel sobre cuestiones estratégicas y principios utilizados para desarrollar la norma propuesta y evolucionó a discusiones sobre el contenido de la norma propuesta una vez que se había desarrollado.
 - (b) Ofrecer perspectivas sobre cuestiones técnicas importantes que surgen de los desafíos que se experimentan en las auditorías de EMC, y cómo estos deben reflejarse en el borrador de la norma separada.
 - (c) Asesoramiento sobre otras cuestiones que debieron tomarse en cuenta a medida que se desarrollaba la norma separada propuesta.
21. De conformidad con el cronograma del proyecto incluido en la Propuesta de proyecto, ahora se ha redactado una norma separada y el IAASB aprobó su exposición en junio de 2021.
22. Es imperativo obtener ahora la retroalimentación del público, de aquellos que se verían directamente afectados por la norma (por ejemplo, usuarios de los estados financieros de las EMC, propietarios y dirección de las EMC, autoridades legislativas o reguladoras u organismos locales relevantes con autoridad para emitir normas, y auditores que sirven a las EMC). Se solicita retroalimentación, en particular, sobre los principios utilizados para desarrollar el BFC-NIA para EMC, la estructura y el contenido de la norma propuesta, así como cuestiones clave específicas, como se describe en el resto de este memorándum.
23. Las secciones siguientes describen las cuestiones clave consideradas por el IAASB al desarrollar el BFC-NIA para EMC.

Sección 3 Guía para los encuestados

El IAASB agradece los comentarios sobre todas las cuestiones tratadas en el BFC-NIA para EMC, pero especialmente aquellos identificados en los recuadros de Solicitud de comentarios a lo largo de este memorándum. También se puede encontrar una lista completa de todas las preguntas en el Anexo 2 de este memorándum.

Se solicita a los encuestados que comenten sobre la claridad, comprensibilidad y practicidad de la aplicación del BFC-NIA para EMC. En este sentido, los comentarios serán más útiles si se identifican aspectos específicos del BFC-NIA para EMC y se incluyen las razones de cualquier preocupación acerca de la claridad, la comprensibilidad y la practicidad de la aplicación, junto con sugerencias de mejora. También son bienvenidas las sugerencias específicas para cualquier cambio propuesto en la redacción del BFC-NIA para EMC.

Los encuestados son libres de abordar solo las cuestiones aplicables para ellos, o todas ellas. Cuando un encuestado está de acuerdo con las propuestas del BFC-NIA para EMC, será de gran ayuda para el IAASB conocer su opinión debido a que el apoyo a las propuestas del IAASB no siempre pueden inferirse cuando no se establece específicamente.

El IAASB reconoce que muchas auditorías en la actualidad son auditorías de entidades menos complejas, en una amplia gama de sectores, jurisdicciones y tipos de entidades. Por lo tanto, el BFC-NIA para EMC probablemente será de particular interés para auditores y firmas de auditoría de todos los tamaños y jurisdicciones. En consecuencia, el IAASB fomenta las pruebas de campo¹³ de las propuestas por parte de auditores y firmas de auditoría y da la bienvenida a que se compartan los resultados de cualquier prueba de campo realizada con el IAASB como parte de las respuestas a este BFC.

¹³ El IAASB no cree que se necesitaran pruebas de campo o una mesa redonda antes de la aprobación del BFC-NIA para EMC debido al extenso alcance y aportes del Grupo de Referencia de EMC. Sin embargo, el IAASB reconoce que algunas firmas de auditoría pueden optar por realizar pruebas de campo para informar su respuesta al BFC-NIA para EMC. Las pruebas de campo pueden tomar diferentes formas y pueden enfocarse en todas o ciertas fases de una auditoría, o en requerimientos específicos del BFC-NIA para EMC, y pueden ejecutarse en diferentes niveles. Las pruebas de campo no son necesarias para responder al BFC-NIA para EMC, pero se reconocen en términos de la información adicional y las diferentes perspectivas que se pueden obtener de esta manera.

Sección 4 La norma propuesta y cuestiones específicas para comentarios

Sección 4A - Posicionamiento general del BFC-NIA para EMC

24. El BFC-NIA para EMC se ha desarrollado como una norma separada e independiente, diseñada para ser proporcional a la naturaleza y las circunstancias típicas de una EMC. La norma propuesta contiene requerimientos para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada que tiene la intención de permitirle proporcionar seguridad razonable en las circunstancias de una auditoría de los estados financieros de una EMC (es decir, una EMC como se contempla en la norma propuesta (consultar la Sección 4B)).
25. El BFC-NIA para EMC es relevante para auditorías en el sector público si se cumplen los criterios establecidos en la Obligatoriedad de la norma propuesta (Parte A). Cualquier responsabilidad adicional que esté incluida en el alcance de un encargo del sector público que sea más amplio que la auditoría de estados financieros, no se aborda en el BFC-NIA para EMC. En su caso, se han presentado ,como material explicativo, consideraciones específicas para las auditorías en el sector público.

Norma independiente separada

26. El IAASB desarrolló el BFC-NIA para EMC como una norma autónoma "independiente". La norma propuesta está separada de las NIA sin necesidad de hacer referencia directa a los requerimientos o al material de aplicación en las NIA en su aplicación. Esto significa que si hay una circunstancia que no se ha contemplado en el diseño del BFC-NIA para EMC como se aborda en la Obligatoriedad de la norma propuesta (Parte A), los requerimientos de las NIA relevantes, no se pueden utilizar para "completar" el BFC-NIA para EMC con el fin de abordar la circunstancia. Por consiguiente, la decisión general para el encargo de auditoría es si el BFC-NIA para EMC es adecuado para su uso dada la naturaleza y circunstancias de la entidad; la norma propuesta no trata cuestiones o circunstancias complejas, y no se permite su uso para auditorías que no sean auditorías de estados financieros de EMC.
27. Por ejemplo, considerar la circunstancia en la que una entidad tiene una estimación contable calculada utilizando un modelo complejo hecho a medida que no está contemplado en la norma propuesta, pero que por lo demás es una EMC. En este caso, un auditor no puede usar el BFC-NIA para EMC junto con los requerimientos de la NIA 540 (Revisada) para complementar lo que puede no ser abordado en el BFC-NIA para EMC al planificar y realizar la auditoría. En consecuencia, un auditor necesitaría aplicar las NIA u otras normas de auditoría apropiadas porque el BFC-NIA para EMC, en su diseño, no aborda cuestiones o circunstancias complejas.¹⁴
28. En el desarrollo inicial del BFC-NIA para EMC, el IAASB debatió extensamente si la norma propuesta debería ser verdaderamente independiente o si debiera usarse junto con las NIA en determinadas circunstancias (adecuadas). Aunque existen beneficios de ambos, el IAASB acordó que, en general, otorgar a los auditores la capacidad de consultar las NIA puede crear más desafíos y problemas u otras consecuencias no intencionales, tales como:

¹⁴ La Obligatoriedad de la norma propuesta (Parte A) describe las prohibiciones específicas y las características cualitativas de complejidad para las cuales la norma no incluye requerimientos.

- (a) Uso inadecuado del BFC-NIA para EMC cuando las NIA eran adecuadas dada la naturaleza y circunstancias de la entidad y las necesidades de los usuarios de esa entidad; o
 - (b) Explicar en el informe de auditoría qué norma(s) se han cumplido¹⁵ (por ejemplo, es inadecuado referirse a las NIA en el informe de auditoría, si el auditor no ha cumplido completamente con todas las NIA relevantes para la auditoría).
29. El IAASB también consideró las futuras consecuencias de usar la norma independiente si no estuviera vinculada de manera intrincada a las NIA. La norma propuesta se basa en los requerimientos básicos para una auditoría dentro de las NIA, lo que hace que la norma propuesta sea "más fácil" de entender y utilizar para quienes ya utilizan las NIA. En el futuro, si un auditor no ha usado las NIA y solo usa la norma propuesta, se han expresado preocupaciones sobre la aplicación eficaz de los requerimientos (sin el conocimiento acumulado sobre las NIA y la experiencia en su aplicación).
30. Sin embargo, con base en el alcance y en la retroalimentación y la consideración adicional de esta cuestión, el IAASB tiene la opinión de que los posibles desafíos de usar la norma propuesta en el futuro, no superan los beneficios de una norma independiente. Además, la norma propuesta se ha desarrollado para ayudar a los auditores a comprender el flujo de una auditoría con requerimientos claros y comprensibles. Sin embargo, el IAASB reconoce que se necesitará una guía de apoyo para la implementación de la norma, tanto inicialmente como de manera continua (ver la Sección 4G siguiente).

Nivel de seguridad para una auditoría de una EMC utilizando el BFC-NIA para EMC

31. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros de una entidad. El auditor logra esto obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del encargo y expresando una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las NIA están diseñadas para proporcionar la base para una opinión de seguridad razonable en una auditoría. La seguridad razonable, en el contexto de una auditoría, proporciona un nivel de seguridad alto, pero no absoluto.
32. Al desarrollar la norma separada para auditar EMC, el Consejo consultó y discutió el nivel adecuado de seguridad que sería apropiado para los usuarios previstos de los estados financieros de una EMC, incluyendo si otro tipo de encargo, o un nivel diferente de seguridad, debería ser considerado.
33. Hubo un fuerte estímulo por parte de las partes interesadas del IAASB, de que una norma separada debería contener requerimientos que darán como resultado una opinión de seguridad razonable, y que esta opinión debería tener la forma de una opinión de auditoría. En consecuencia, las intenciones del Consejo han sido desarrollar una norma de auditoría separada que proporcione una opinión de seguridad razonable, utilizando los conceptos y principios ya utilizados en una auditoría de NIA (ya que las NIA ya están diseñadas para que el auditor obtenga un nivel razonable de seguridad).
34. También se acordó que era necesario aclarar en el informe de auditoría, qué normas se han utilizado para que los usuarios de los estados financieros tengan transparencia en cuanto a qué normas se han aplicado al realizar la auditoría.

¹⁵ Los apartados 119 a 124 explican los requerimientos para informar en el informe de auditoría.

Título de la Norma

35. Los Términos de Referencia del IAASB establecen los tipos de pronunciamientos desarrollados y emitidos por el IAASB (es decir, señala que el “IAASB desarrolla y emite Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (NIER) que se aplicarán en los encargos de auditoría y revisión de información financiera histórica”). Los Términos de Referencia también establecen que el IAASB publica otros pronunciamientos sobre cuestiones de auditoría y aseguramiento, avanzando así el entendimiento público de las funciones y responsabilidades de los auditores profesionales y proveedores de servicios de aseguramiento. Por lo tanto, el desarrollo de una nueva norma de auditoría está dentro de los Términos de Referencia del IAASB.
36. El IAASB consideró opciones para el título y la clasificación de la norma dentro de su conjunto de Normas Internacionales, a la luz de las preocupaciones sobre la posible confusión que pueda resultar de una nueva norma de auditoría con un nombre similar a las NIA. El IAASB consideró si agregar el BFC-NIA para EMC a las NIA existentes (por ejemplo, creando una serie 900). Sin embargo, para evitar confusiones sobre la naturaleza autónoma de la norma y el uso incorrecto de las NIA junto con la norma, el IAASB optó por no colocar el BFC-NIA para EMC dentro de la serie de NIA existente.
37. La nueva norma de auditoría propuesta para auditorías de EMC es una norma internacional y aborda las auditorías de información financiera histórica. Por lo tanto, el IAASB consideró cómo se podría distinguir del título de las NIA para no crear confusión sobre qué normas se han utilizado para una auditoría en particular. En opinión del IAASB, el título debería reflejar una nueva categoría de norma internacional que describa eficazmente la norma propuesta, al mismo tiempo que la hace reconocible como una norma del IAASB.
38. Por lo tanto, se propone que la nueva norma se titule “Norma Internacional de Auditoría (NIA) para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC)”, que distinguiría la norma de las NIA al referirse específicamente a auditorías de EMC, manteniendo también la identificación como un norma global del IAASB. Este enfoque de 'titular' también es consistente con el enfoque utilizado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) para distinguir su Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 'completas'.

Modificaciones de Concordancia al Prefacio del IAASB

39. El Prefacio a los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados (el Prefacio del IAASB) dentro del Manual del IAASB describe el alcance y la obligatoriedad de los pronunciamientos que emite el IAASB. Por lo tanto, con la introducción de una nueva categoría de norma internacional para la norma propuesta, se requerirán modificaciones de concordancia al Prefacio de IAASB.
40. Las modificaciones de concordancia propuestas al Prefacio de IAASB dentro de este documento, establecen los cambios para facilitar esta nueva categoría de norma internacional dentro de los Pronunciamientos Internacionales de IAASB y presentan las modificaciones de concordancia propuestas al Prefacio de IAASB.

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Específicas

1. Se buscan opiniones sobre:
 - (a) ¿La naturaleza independiente de la norma propuesta, incluido el detalle de cualquier área de preocupación en la aplicación de la norma propuesta, o los posibles obstáculos que puedan afectar este enfoque?
 - (b) El título de la norma propuesta.
 - (c) Cualquier otra cuestión relacionada con el BFC-NIA para EMC tal como se discute en esta sección (Sección 4A).
2. ¿Está de acuerdo con las modificaciones de concordancia propuestas al Prefacio del IAASB (véanse los apartados 39-40)? Si no es así, ¿por qué no y qué cambios adicionales pueden ser necesarios?

Tenga en cuenta: hay una pregunta general al final de la Sección 4F (pregunta 17) para compartir sus puntos de vista sobre si, en general, el BFC-NIA para EMC satisface las necesidades de los usuarios y otras partes interesadas y si la norma propuesta puede ser utilizada y será utilizada. Es mejor responder esa pregunta después de haber considerado todas las cuestiones relevantes explicadas en este memorándum y el contenido de la norma propuesta.

Sección 4B – Obligatoriedad de la Norma

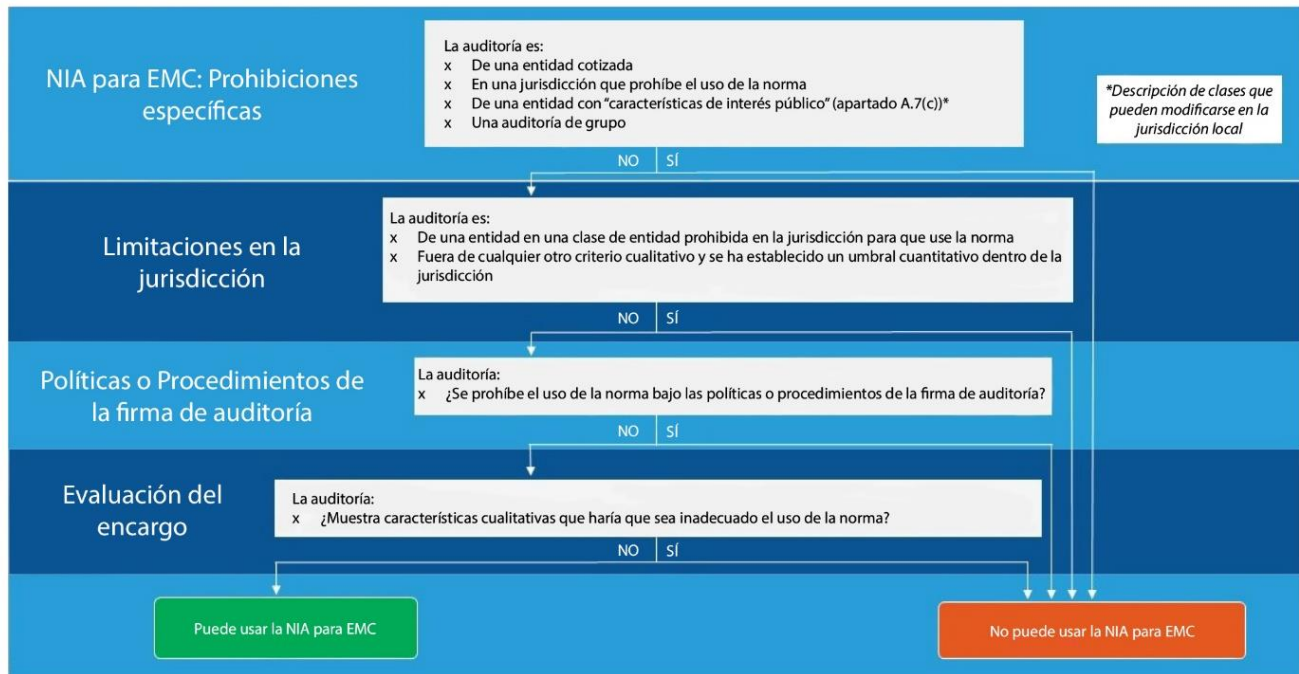
41. La Obligatoriedad, descrita en la Parte A, establece el alcance de la norma propuesta. Para ayudar en la aplicación de la Obligatoriedad por parte de las autoridades legislativas o regulatorias u organismos locales relevantes con autoridad para emitir normas (tales como reguladores u organismos de supervisión, NSS, organizaciones profesionales de contabilidad u otros, según corresponda), firmas de auditoría y auditores, el IAASB ha desarrollado una Guía para la Obligatoriedad de la Norma (la Guía Complementaria de la Obligatoriedad) que se puede encontrar en la página web [Borrador en Fase de Consulta de la NIA para EMC](#). Este material de apoyo establece consideraciones adicionales al determinar o evaluar el uso de la norma propuesta.
42. El IAASB deliberó extensamente sobre el enfoque del alcance y la aplicabilidad del BFC-NIA para EMC, incluyendo para qué tipos de entidades se pretende usar la norma propuesta, y cómo se describiría y presentaría mejor.
43. Explicar el alcance de la norma propuesta lo más claramente posible es un objetivo importante en el desarrollo y aplicación de la norma propuesta, porque está intrínsecamente vinculado al contenido de la norma.
44. La norma propuesta no ha sido diseñada para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para cuestiones o circunstancias complejas. Si el BFC-NIA para EMC se utiliza para encargos para los cuales no ha sido diseñada, los requerimientos de la norma propuesta no serán suficientes para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar una opinión de seguridad razonable. Por lo tanto, una descripción clara de los tipos de entidades para las que no está destinada la NIA para EMC, como se establece en la Obligatoriedad de la Norma y se describe en el apartado 50, es esencial para que:
 - (a) El IAASB pueda decidir sobre los requerimientos que son apropiados para una auditoría de una EMC con base en la naturaleza y circunstancias típicas de dichas entidades.
 - (b) Las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con

autoridad para emitir normas, firmas de auditoría y auditores serán informados del alcance previsto de la norma propuesta.

45. Durante el desarrollo del BFC-NIA para EMC ha habido opiniones encontradas sobre cuán prescriptivo debe ser el lenguaje en la Obligatoriedad y cuánto juicio debe involucrarse al tomar determinaciones relacionadas sobre la aplicabilidad de la norma. Inicialmente, el IAASB adoptó un enfoque para definir una entidad "menos compleja" para la finalidad de la norma propuesta, pero el IAASB tenía la opinión de que este enfoque no capturaba claramente todas las circunstancias que pueden hacer que una entidad sea menos compleja. El IAASB también exploró un enfoque que requería un nivel significativo de juicio para determinar la aplicabilidad de la norma, pero que no se consideró adecuado desde una perspectiva de consistencia.
46. El IAASB también consideró el enfoque del IASB para la aplicabilidad de las NIIF para las PYMES, en particular, utilizando el concepto de "rendición de cuentas pública" para describir el alcance para qué entidades no es adecuada la norma. El IAASB decidió no introducir el concepto de rendición de cuentas pública en la literatura del IAASB porque esto puede causar una mayor confusión con los conceptos ya utilizados para describir aquellas entidades que exhiben características de interés público.¹⁶ Además, se necesitaría considerar más la forma en que este nuevo concepto se aplicaría a las auditorías en el sector público.
47. Por lo tanto, para obtener un equilibrio entre ser demasiado prescriptivo y permitir demasiado juicio al determinar si la norma propuesta es adecuada para su uso, el IAASB ha explicado el alcance, mediante la prohibición del uso de la norma propuesta para ciertas clases de entidades y describiendo con más detalle aquellas características cualitativas que harían que la norma sea inadecuada para su uso (es decir, describir colectivamente cuándo la norma propuesta es inadecuada para su uso porque la auditoría no se consideraría una auditoría de una EMC).
48. Aunque inevitablemente todavía habría un cierto nivel de juicio involucrado, se consideró que este enfoque lograría un mejor equilibrio entre prescripción y juicio. Algunos miembros del Consejo siguen considerando que el nivel de juicio requerido para esas circunstancias es demasiado alto y que es deseable un nivel más alto de prescripción. Esta es un área en la que el IAASB está buscando información específica.
49. Al describir la base para la determinación del uso adecuado de la norma propuesta, la opinión del IAASB es que las limitaciones relevantes se designen en dos categorías:
 - (a) Clases específicas de entidades para las que está prohibido el uso de la norma.
 - (b) Características cualitativas que, si son exhibidas por una entidad, excluyen el uso de la norma para la auditoría de estados financieros de esa entidad porque son indicadores o sustitutos de cuestiones o circunstancias para las cuales la norma no ha sido diseñada.

Cuando una entidad no está restringida por las limitaciones descritas en (a) y (b) anteriores, es adecuado utilizar el BFC-NIA para EMC para un encargo de auditoría.
50. El siguiente diagrama explica las limitaciones para un encargo individual (apartados A.5 – A.9. En BFC-NIA para EMC):

¹⁶ El IAASB también es consciente del trabajo que está realizando el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) sobre la definición de Entidades de Interés Público (EIP) y el impacto que esos cambios pueden tener en las normas del IAASB. (IESBA)



Limitar el Uso Mediante Prohibiciones Específicas

51. Como se señala en el apartado A.7 del BFC-NIA para EMC, las clases específicas de entidades para las cuales se prohíbe esta norma propuesta, incluye cuando:

- (a) La ley o regulación: (ver el apartado 52 siguiente)
 - (i) Prohíbe explícitamente el uso de la NIA para EMC propuesta (es decir, la norma no está autorizada para su uso en una jurisdicción en particular); o
 - (ii) Especifica el uso de normas de auditoría, distintas de las NIA para EMC propuesta, para una auditoría de estados financieros en esa jurisdicción.
- (b) La entidad es una entidad cotizada (ver apartados 53-54 siguientes).
- (c) Una entidad cumple uno de los siguientes criterios: (ver apartados 53 y 55–61)
 - (i) Una entidad cuya principal función es la captación de depósitos del público;
 - (ii) Una entidad en la que una de sus funciones principales es proporcionar seguros al público;
 - (iii) Una entidad cuya función es proporcionar beneficios posteriores al empleo;
 - (iv) Una entidad cuya función es actuar como vehículo de inversión colectiva y que emite instrumentos financieros redimibles al público; o
 - (v) Una clase de entidades donde el uso de la NIA para EMC propuesta está prohibido para esa clase específica de entidad por una autoridad legislativa o reguladora o un organismo local relevante con autoridad para emitir normas en la jurisdicción (ver apartados 56 y 59 siguientes).
- (d) La auditoría es una auditoría de estados financieros de un grupo (véanse los apartados 62 a 63 y la Sección 5).

Prohibición absoluta por ley o regulación

52. El apartado A.7.(A) del BFC-NIA para EMC está destinado a aplicarse a todas las clases de entidades en una jurisdicción en particular donde una jurisdicción no desea adoptar el BFC-NIA para EMC, o la jurisdicción especifica otra norma(s) en su lugar.

Clases de Entidades con Características de Interés Público – Entidades Cotizadas

53. Las clases de entidades que tienen características de interés público que podrían incorporar un nivel de complejidad de hecho o apariencia se han excluido en su mayoría del alcance del BFC-NIA para EMC. Para algunas entidades, donde el interés público es tan significativo, tal como las entidades cotizadas, el IAASB cree que el BFC-NIA para EMC no es adecuado y, por lo tanto, nunca puede usarse para auditorías de estas entidades. Las entidades cotizadas se definen como:

Entidades 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.

54. La decisión de prohibir el uso de la norma propuesta para las entidades cotizadas fue ampliamente apoyada por muchas partes interesadas con las que se ha realizado un acercamiento, incluidos los reguladores de valores que tienen un mandato específico en esta área. Sin embargo, algunas partes interesadas opinaron que la decisión sobre si la norma es adecuada para usar en una auditoría debería basarse únicamente en la complejidad y, por lo tanto, las entidades cotizadas más pequeñas y "sencillas" deberían incluirse dentro del alcance de la norma propuesta. Sin embargo, el IAASB continuó teniendo la opinión de que debido a la importancia del interés público en estas entidades, independientemente de su complejidad, continúan estando excluidas del alcance de la norma propuesta. Por lo tanto, actualmente no existen procedimientos dentro del BFC-NIA para EMC específicos para entidades cotizadas (por ejemplo, en relación con cuestiones clave de auditoría o información de segmentos).

Clases de Entidades con Características de Interés Público – Otras Entidades

55. Para otras entidades que exhiben características de interés público (que no son entidades listadas), describir este tipo de entidades para una audiencia global es multifacético. Algunas jurisdicciones han definido EIP para esa jurisdicción, mientras que otras no.
56. En ausencia de una definición global de EIP, el IAASB ha descrito las clases de entidades en el apartado A.7.(c)(i)-(iv) del BFC-NIA para EMC que generalmente exhibirían características de interés público para el propósito de determinar el uso adecuado del BFC-NIA para EMC (con la capacidad de realizar modificaciones limitadas a estas clases de entidades). También existe la posibilidad de que una jurisdicción prohíba que más clases específicas de entidades utilicen la norma propuesta en esa jurisdicción (apartado A.7.(v)).
57. Las clases de entidades señaladas en el apartado A.7.(c)(i)-(iv) del BFC-NIA para EMC se alinean ampliamente con las propuestas¹⁷ del IESBA para describir una EIP en su proyecto para desarrollar una definición de EIP. A pesar de la consulta de IESBA y de cualquier cambio adicional que se pueda hacer a estas descripciones para los fines del *Código Internacional de Ética para Contadores (incluidas las Normas Internacionales de Independencia)* (Código IESBA), el IAASB opina que estas son las mismas clases de entidades que el IAASB consideraría exhiben características de interés público para la finalidad de la norma propuesta y, por lo tanto, continuarían usando estas

¹⁷ <https://www.ethicsboard.org/publications/proposed-revisions-definitions-listed-entity-and-public-interest-entity-code>

descripciones.¹⁸

58. Al permitir que las jurisdicciones (es decir, las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer la obligatoriedad) modifiquen las clases de entidades descritas en el apartado A.7.(i)-(iv) o la capacidad de prohibir a más entidades el uso de la norma de conformidad el apartado A.7.(v), el IAASB reconoce que puede haber diferentes circunstancias en algunas jurisdicciones que deben tomarse en cuenta. Por ejemplo, puede haber entidades dentro de un contexto local que están incluidas en las prohibiciones (porque toda la clase está prohibida) cuando, de hecho, no exhiben características de interés público (pueden ser un 'subconjunto' dentro de la amplia clase descrita). También puede haber clases adicionales de entidades dentro de una jurisdicción que también exhiben características de interés público. Por lo tanto, la norma propuesta permite la capacidad de "modificar" estas clases de entidades prohibidas a través de:
- (a) Permitir explícitamente que un subconjunto específico dentro de una clase pueda usar la norma propuesta (sin embargo, aun tomando en cuenta las características cualitativas relevantes para el uso adecuado de la norma (véanse los apartados 67 a 71 siguientes)).
 - (b) Introducir más clases de entidades a las que se les prohíbe utilizar la norma propuesta (mediante el uso del apartado A.7.(v)).

Los cambios solo se pueden realizar a nivel jurisdiccional y las modificaciones solo se pueden realizar dentro de una clase específica; no se puede eliminar una clase completa. Los apartados 18 a 20 de la Guía Complementaria de la Obligatoriedad proporcionan ejemplos de cuándo dichas modificaciones pueden ser adecuadas.

59. A pesar de las similitudes entre el apartado A.7. y de la definición de EIP propuesta por IESBA, el apartado A.7.(c)(v) del BFC-NIA para EMC es diferente de cómo el IESBA describe la categoría correspondiente para la finalidad de su proyecto EIP. Con el fin de determinar a qué entidades se les debe prohibir el uso del BFC-NIA para EMC, y a la luz de los diferentes enfoques para definir las EIP en las jurisdicciones, el IAASB acepta que las jurisdicciones deben ser capaces de prohibir aún más a ciertas clases de entidades el uso de la norma propuesta si así lo desean (es decir, esta es una categoría que puede ser modificada por una jurisdicción para adaptarse a sus circunstancias individuales) (ver también el apartado 58 anterior). Este cambio también se adaptaría a aquellas jurisdicciones que no utilizan el Código IESBA o que tienen una definición de EIP.
60. El IAASB también consideró si la lista completa de entidades prohibidas captaría adecuadamente aquellas entidades que se pretende excluir si una jurisdicción no realiza más cambios a la Obligatoriedad y concluye que esta lista es adecuada.
61. El apartado 23 de la Guía Complementaria de la Obligatoriedad describe lo que se entiende por "función principal de una entidad" cuando se aplica el apartado A.7.(c)(i)-(ii) del BFC-NIA para EMC. La consideración de si la "función principal" de una entidad es como se describe es una cuestión de juicio. Por ejemplo, si una entidad vende bienes o servicios y recibe depósitos con el propósito de asegurar los bienes o servicios antes de la entrega del bien o servicio, es poco probable que la función principal de la entidad sea recibir depósitos del público. Cada situación se juzgaría sobre la base de los hechos y circunstancias en cuanto a cuál se considera que es la función principal de la entidad para la finalidad de utilizar el BFC-NIA para EMC.

¹⁸ El IAASB tiene un proyecto para considerar el impacto del proyecto IESBA EIP en las normas del IAASB de manera más amplia, incluyendo cualquier cambio realizado en relación con la definición de EIP. Aunque el IAASB considera adecuadas las clases de entidades en la Obligatoriedad, cualquier cambio adicional por parte del IESBA a su definición propuesta de EIP, se considerará más a fondo para mantener la consistencia a medida que el IESBA finalice su proyecto.

Exclusión de Auditorías de Estados Financieros del Grupo

62. Las auditorías de estados financieros del grupo (auditorías del grupo) también se han excluido del alcance de la norma propuesta. Esto se debe a que, en general, el IAASB tiene la opinión de que las auditorías de grupo exhiben características inherentes de complejidad dentro de una entidad y, consistentes con otras áreas de complejidad, no se han contemplado en el diseño de la norma propuesta. Por lo tanto, la propuesta de una prohibición total de las auditorías de grupo es un área en la que el IAASB busca información específica; consultar la Sección 5.
63. La Obligatoriedad describe el alcance de una auditoría de grupo con base en la definición de estados financieros de un grupo en el borrador en fase de consulta de la NIA 600 (Revisada) propuesta.¹⁹ El IAASB está en el proceso de discutir los comentarios recibidos sobre la NIA 600 (Revisada) propuesta, y si se realizan más cambios en la descripción del alcance de una auditoría de grupo, el impacto de esos cambios, si los hubiera, se considerará cuando el BFC-NIA para EMC esté finalizado.

Otras Consideraciones

64. Al considerar cómo describir el alcance del BFC-NIA para EMC, el IAASB debatió el uso de umbrales de exención cuantitativos o de otro tipo o criterios más específicos para el alcance de la norma. Sin embargo, se acordó que no sería factible para el IAASB definir umbrales de exención u otros criterios acerca de lo que puede constituir una auditoría de una EMC que sería capaz de una aplicación global consistente debido a, por ejemplo, los tamaños variables de las economías y sofisticación de las jurisdicciones. Sin embargo, el IAASB reconoció que las jurisdicciones individuales podrían utilizar umbrales o criterios específicos al evaluar el uso del BFC-NIA para EMC para esa jurisdicción. Por lo tanto, esas exenciones pueden agregarse como se describe en el apartado A.6. de la norma propuesta.
65. Las prohibiciones específicas están dirigidas a las autoridades legislativas o reguladoras o a los organismos locales pertinentes con autoridad para emitir normas, ya que tienen el mandato y la autoridad para permitir el uso del BFC-NIA para EMC en una jurisdicción específica. Las firmas de auditoría y los auditores solo podrán usar la norma propuesta si no se les prohíbe hacerlo en una jurisdicción específica y no pueden modificar las clases de entidades que están prohibidas por la jurisdicción dentro de la cual operan. Sin embargo, las firmas de auditoría, al establecer políticas o procedimientos para el uso del BFC-NIA para EMC, pueden limitar aún más el uso de la norma dentro de la firma de auditoría a más clases de entidades con base, por ejemplo, en riesgos de calidad como resultado de la naturaleza. y circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría.
66. Junto con la emisión de la norma propuesta en una jurisdicción, se espera que las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para emitir normas, emitan disposiciones y guías adjuntas para la adopción e implementación de la norma, según corresponda. Esto puede incluir una descripción de qué auditorías se pueden realizar utilizando la norma propuesta de conformidad con la Parte A del BFC-NIA para EMC, considerando, entre otras cuestiones, la finalidad de limitar el uso de la norma y otra información relevante, en la Guía Complementaria de la Obligatoriedad. Las autoridades legislativas o regulatorias o los organismos

¹⁹ NIA 600 (Revisada) propuesta, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

locales relevantes con autoridad para emitir normas también pueden incluir información adicional para firmas de auditoría y auditores que surja de la ley, regulación o autoridad gubernamental local que pueda ser relevante para sus decisiones.

Limitar el Uso Mediante Características Cualitativas

67. Además de las prohibiciones específicas explicadas anteriormente, el uso de la norma propuesta está limitado a través de características cualitativas. Es inadecuado que una auditoría de estados financieros de una entidad se lleve a cabo utilizando el BFC-NIA para EMC si la entidad exhibe lo siguiente:

- Cuestiones o circunstancias complejas relacionados con la naturaleza y alcance de las actividades comerciales, operaciones y transacciones relacionadas y eventos de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros.
- Asuntos, temas y cuestiones que aumentan o indican la presencia de complejidad, tal como los relacionados con la propiedad, los arreglos de gobierno corporativo, las políticas, los procedimientos o procesos establecidos por la entidad.

Estos pretender ser indicadores de, o sustitutos de, cuestiones o circunstancias que se consideran complejas para la finalidad de la norma propuesta (es decir, el BFC-NIA para EMC no incluye requerimientos para abordar dichas cuestiones o circunstancias).

68. Las características cualitativas se describen con más detalle en los apartados A.8.–A.9. en la Parte A del BFC-NIA para EMC, así como en la Guía Complementaria de la Obligatoriedad. Por ejemplo, la presencia de una estimación contable con un mayor grado de incertidumbre en la estimación es probablemente un indicador de complejidad y, por lo tanto, los requerimientos en relación con el uso de modelos complejos y para abordar situaciones en las que existe una mayor incertidumbre en la estimación no se han incluido en el BFC-NIA para EMC.

69. Al evaluar si el BFC-NIA para EMC es adecuado para un encargo específico, los auditores aún necesitarán ejercer su juicio profesional, ya que no es posible crear prohibiciones y limitaciones que puedan "extenderse" a nivel global en cada auditoría de una entidad que exhibe uno o varios indicadores de complejidad.

70. Las firmas de auditoría son responsables de establecer políticas o procedimientos en relación con el uso permitido del BFC-NIA para EMC por parte de los equipos del encargo de auditoría de la firma.²⁰ Al hacerlo, la firma toma en cuenta las prohibiciones específicas para el uso de la norma propuesta, cualquier modificación adicional o limitaciones por la jurisdicción aplicable, así como las características cualitativas descritas en los apartados A.8.–A.9 del BFC-NIA para EMC.

71. Para los encargos de auditoría individuales, como parte de los procedimientos de aceptación o continuidad de la firma de auditoría y las responsabilidades del socio del encargo relacionadas con los mismos, se requiere que el socio del encargo determine que el encargo de auditoría es una auditoría de una EMC, teniendo en cuenta las prohibiciones específicas, las determinaciones jurisdiccionales, las características cualitativas y cualquier política o procedimiento de la firma de auditoría.

²⁰ NIGC 1, apartados 24-27 y 30.

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Específicas

3. Se buscan opiniones sobre la Obligatoriedad (o alcance) del BFC-NIA para EMC (Parte A de la norma propuesta). En particular:
 - (a) ¿Se puede implementar la Obligatoriedad tal como se presenta? ¿Si no, por qué no?
 - (b) ¿Existen consecuencias no deseadas que pudieran surgir, que el IAASB aún no ha considerado?
 - (c) ¿Hay áreas específicas dentro de la Obligatoriedad que no están claras?
 - (d) ¿Conseguirá la Obligatoriedad, según lo establecido, el objetivo previsto de informar adecuadamente a las partes interesadas sobre el alcance de la norma propuesta?
 - (e) ¿La función propuesta de las autoridades legislativas o reguladoras o de los organismos locales relevantes con autoridad para emitir normas en jurisdicciones individuales es claro y adecuado?
4. ¿Está de acuerdo con las limitaciones propuestas relacionadas con el uso del BFC-NIA para EMC? Si no es así, ¿por qué y qué cambios (aclaraciones, adiciones u otras modificaciones) deben realizarse? Por favor distinga su respuesta entre:
 - (a) Prohibiciones específicas; y
 - (b) Características cualitativas.

Si proporciona comentarios en relación con las prohibiciones específicas o las características cualitativas, será útil indicar claramente los elementos específicos con los que se relacionan sus comentarios y, en el caso de adiciones (totalidad), sea específico sobre el elemento(s) que cree que debe agregarse y sus razones.
5. Con respecto a la Guía Complementaria de la Obligatoriedad:
 - (a) ¿Es útil la guía para comprender la Obligatoriedad? ¿Si no, por qué no?
 - (b) ¿Hay otras cuestiones que deberían incluirse en la guía?
6. ¿Hay otras cuestiones relacionadas con la Obligatoriedad que el IAASB debería considerar a medida que avanza el BFC-NIA para EMC hasta su finalización?

Sección 4C – Principios Clave Utilizados en el Desarrollo del BFC-NIA para EMC

72. De acuerdo con una auditoría realizada de conformidad con las NIA, el resultado esperado del uso del BFC-NIA para EMC es una opinión de auditoría resultante de un encargo de auditoría de calidad que mejoraría la credibilidad de los estados financieros para los usuarios de los mismos. La base para el diseño del BFC-NIA para EMC para lograr este resultado es una norma separada para una auditoría de estados financieros de una EMC que:
 - (a) Es proporcional a la naturaleza y las circunstancias que serían típicas de una auditoría de una entidad menos compleja (según lo contemplado en la Obligatoriedad).
 - (b) Puede usarse de manera eficaz y eficiente en esas circunstancias típicas, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar una opinión de auditoría de

seguridad razonable.

- (c) Utiliza un enfoque basado en el riesgo para una auditoría, con requerimientos que se basan en principios, de modo que la norma propuesta se pueda aplicar a entidades menos complejas con una amplia gama de circunstancias y en todos los sectores o industrias.
73. En consecuencia, muchos de los conceptos básicos utilizados en las NIA para respaldar un enfoque basado en el riesgo, también se han incorporado en el BFC-NIA para EMC, que incluyen:
- El uso de objetivos (ver los apartados 78 a 80 siguientes);
 - Usar los requerimientos y conceptos básicos de la NIA (como el escepticismo profesional y el juicio profesional) como base para establecer el esfuerzo de trabajo del auditor al realizar una auditoría de una EMC;
 - La necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar la opinión de auditoría;
 - El uso de la importancia relativa para enfocar los esfuerzos del auditor y evaluar las incorrecciones; y
 - Utilizar el modelo de riesgo de auditoría, es decir, aplicar los conceptos de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

Como tal, el BFC-NIA para EMC tendría los mismos objetivos generales de una auditoría para el auditor (descritos en la Parte 1), así como las mismas limitaciones inherentes que una auditoría bajo las NIA, que se explican en el Prefacio de la norma propuesta.

Los Requerimientos en el BFC-NIA para EMC

74. De manera similar a las NIA, el BFC-NIA para EMC establece requerimientos que, tomados en conjunto, cumplirían el objetivo general del auditor (es decir, expresar una opinión basada en la evidencia de auditoría obtenida). El cumplimiento de estos requerimientos está destinado a respaldar la forma en que el auditor obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada como base para la opinión de seguridad razonable del auditor.
75. Por lo tanto, para desarrollar una norma que logre una seguridad razonable, el IAASB ha utilizado los requerimientos de las NIA como base para los requerimientos del BFC-NIA para EMC. Esto se logró replicando y adaptando los requerimientos de las NIA que se consideran fundamentales para una auditoría, para la naturaleza y las circunstancias de las entidades menos complejas contempladas en la norma propuesta. Los procedimientos de auditoría que no son relevantes para una EMC, según lo contemplado por la norma propuesta (por ejemplo, procedimientos específicos para entidades cotizadas), no están incluidos dentro del BFC-NIA para EMC. El apartado 104 explica con más detalle cómo se han incluido las NIA en el BFC-NIA para EMC.
76. Se requiere que el auditor cumpla con todos los requerimientos relevantes en el BFC-NIA para EMC a menos que se considere necesario retirarse (y solo en circunstancias excepcionales)²¹ para poder lograr una seguridad razonable.
77. El IAASB ha realizado un análisis de cómo los requerimientos en el BFC-NIA para EMC se "mapean" con los requerimientos de las NIA equivalentes. Se puede acceder a este mapeo, el cual incluye comentarios para explicar cualquier diferencia, en la [página web de Área de Enfoque EMC](#) y se proporciona solo como referencia (es decir, no forma parte de la consulta, pero se proporciona

²¹ Ver BFC-NIA para EMC, apartados 1.4.2. y 1.4.3.

para ayudar a los encuestados a comprender las diferencias entre el BFC-NIA para EMC y las NIA). El uso de los requerimientos de las NIA también se analiza con más detalle en la Sección 4E a continuación.

Objetivos de Cada Parte

78. Debido a que la norma propuesta se basa en principios, similar a las NIA, cada Parte del BFC-NIA para EMC contiene objetivos que deben lograrse mediante la realización de procedimientos para cumplir con los requerimientos de esa Parte. Los objetivos enfocan al auditor en:
 - Conocer lo que se necesita lograr; y
 - Decidir si es necesario hacer más en las circunstancias particulares de la auditoría.
79. Los objetivos en el BFC-NIA para EMC se alinean, cuando corresponda, con los objetivos equivalentes de las NIA. Sin embargo, reconociendo la estructura y el flujo del BFC-NIA para EMC, en algunas Partes puede haber numerosos temas tratados, para los cuales las NIA equivalentes de estos temas individuales tendrían cada una su propio objetivo(s). Por lo tanto, algunos de los objetivos del BFC-NIA para EMC pueden establecerse de manera más amplia de lo que se encontrarían en las NIA.
80. El IAASB también consideró los resultados previstos de los objetivos de todas las Partes combinadas y debatió si los objetivos individuales alcanzarían los objetivos generales del auditor (ver BFC-NIA para EMC apartado 1.3.1)²² cuando se combinan, y acordó que se podrían alcanzar los objetivos generales.

Escepticismo Profesional y Juicio Profesional

81. El concepto subyacente de escepticismo profesional se aplica de la misma manera que se haría en una auditoría bajo las NIA. Algunos de los cambios para mejorar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor, que se introdujeron en la NIA 540 (Revisada) y la NIA 315 (Revisada 2019), por ejemplo, en torno a la evidencia de auditoría corroborativa o contradictoria, también se han incorporado dentro del BFC-NIA para EMC.
82. El uso de un enfoque basado en el riesgo también requiere el ejercicio de juicio profesional al planificar y realizar la auditoría y se aplicaría de la misma manera en el BFC-NIA para EMC que en una auditoría bajo las NIA.

Requerimientos de ética aplicables

83. Utilizando el mismo enfoque que las NIA, se ha desarrollado el BFC-NIA para EMC que requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, para los encargos de auditoría de estados financieros.

Gestión de la Calidad

84. El BFC-NIA para EMC se ha desarrollado sobre la base de que el auditor que realiza el encargo es miembro de una firma de auditoría que está sujeta a las Normas de Gestión de la Calidad NIGC) del IAASB,²³ o a requerimientos nacionales que son al menos igual de exigentes.

²² El objetivo general de una auditoría que utiliza el BFC-NIA para EMC es el mismo que el objetivo general de una auditoría que utiliza las NIA.

²³ Las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC) incluyen: la NIGC 1 y la NIGC 2. Además, la NIA 220 (Revisada) se ha utilizado en el desarrollo de la Parte 3 del BFC-NIA para EMC. La serie nueva y revisada de normas de gestión de la calidad del IAASB, se ha utilizado para

Material Explicativo Esencial

85. Un objetivo clave del diseño de la norma propuesta era mantener la norma concisa y breve (tanto como fuera posible); por lo tanto, el enfoque de la aplicación o el material explicativo se debatió ampliamente.
86. El IAASB exploró tanto una "versión más corta" como una "versión más larga" del equivalente del "material de aplicación" que se presentará al final de la norma propuesta (similar a cómo se presenta el material de aplicación después de los requerimientos de las NIA). En el contexto de la estructura y el flujo del BFC-NIA para EMC, el IAASB concluyó que este enfoque desconectaba el material de aplicación de los requerimientos relevantes y parecía muy crítico en cuanto a lo que se incluía, particularmente donde el material de aplicación en las NIA es más educativo en naturaleza. Por lo tanto, parecía más adecuado incluir cualquier guía de este tipo en el cuerpo de la norma propuesta junto con los requerimientos relacionados.
87. El IAASB también consideró si se necesitaba alguna aplicación o material explicativo, pero en general, acordó que se necesitaba alguna orientación para la implementación de los conceptos y requerimientos seleccionados. El IAASB acordó limitar esta guía a donde sea esencial para comprender o aplicar un requerimiento(s). En consecuencia, el BFC-NIA para EMC incluye "material explicativo esencial" (MEE) donde se ha considerado que el material explicativo es crucial para respaldar los requerimientos o conceptos utilizados.
88. El MEE tiene un propósito similar a la aplicación y otro material explicativo en las NIA, pero es mucho más limitado que lo que se presenta dentro de las NIA, y está dirigido a un nivel superior (es decir, un nivel conceptual y contextual), tomando en cuenta la naturaleza y circunstancias típicas de las auditorías para las que se ha diseñado la norma propuesta.
89. Para distinguir el MEE de los requerimientos dentro del BFC-NIA para EMC, el MEE se ha presentado en letra cursiva (y resaltado en azul claro). Hay dos tipos de MEE incluido: MEE introductorio general que explica el contexto de la sección que sigue y MEE específico para el requerimiento directamente encima. Sin embargo, no hay diferencia en el estado de cada "tipo".
90. El MEE en sí mismo no impone un requerimiento ni amplía ningún requerimiento. Por el contrario, se utiliza cuando la explicación u orientación que proporciona se considera tan importante que incluirlo en la norma propuesta y colocarlo junto con los requerimientos, se considera necesario e informativo para un conocimiento adecuado de los requerimientos. A continuación, se establecen los principios generales utilizados para la inclusión del MEE en el BFC-NIA para EMC:
 - Los apartados del MEE no crean obligaciones adicionales para el auditor y no incluyen un "deberá".
 - No se explican todos los conceptos o requerimientos. El MEE solo se proporciona cuando se considera que aporta un apoyo crucial para la aplicación adecuada del concepto o de los requerimientos.
 - El MEE no pretende proporcionar ejemplos detallados sobre "cómo" aplicar un requerimiento, sino que contiene descripciones de cuestiones relevantes para comprender y aplicar los conceptos o requerimientos dentro del borrador de la NIA para EMC. Por ejemplo, puede explicar con más precisión qué significa el requerimiento o qué se pretende que cubra.
 - Si se considera necesario, el MEE puede explicar "por qué" se requiere realizar un procedimiento. También se puede utilizar para explicar la naturaleza iterativa de la norma propuesta cuando sea necesario.
 - El MEE, cuando corresponda, puede ilustrar cómo se podría aplicar un requerimiento para

desarrollar el BFC-NIA para EMC, ya que entrarán en vigor antes de que esta norma propuesta entre en vigencia.

diferentes circunstancias. Esto ilustra la escalabilidad de la norma propuesta al espectro de entidades que probablemente caerían dentro de su competencia.

- El MEE no incluye información de antecedentes sobre las cuestiones tratadas en el BFC-NIA para EMC.

91. La selección de apartados del MEE para su inclusión en el BFC-NIA para EMC, se ha basado en el juicio del IAASB, con aportes del Grupo de Referencia de EMC. Dentro de las NIA, todos los apartados con “consideraciones específicas para pequeñas entidades” se han contemplado e incluido según corresponda. El MEE también se ha incluido sobre consideraciones específicas para entidades del sector público y el uso de herramientas y técnicas automatizadas (HTA). Dado que el volumen del material explicativo incluido dentro de la norma propuesta es limitado, el IAASB reconoce la necesidad de materiales de apoyo a la implementación para ayudar a la implementación eficaz, una vez que se haya finalizado la norma propuesta (consulte la Sección 4G siguiente).

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Específicas

7. Se buscan opiniones sobre los principios clave utilizados en el desarrollo del BFC-NIA para EMC como se establece en esta Sección 4C. Favor de estructurar su respuesta de la siguiente manera:
- (a) El enfoque de cómo se han incorporado los requerimientos de las NIA en la norma propuesta (ver los apartados 74 a 77).
 - (b) El enfoque de los objetivos de cada parte de la norma propuesta (ver los apartados 78 a 80).
 - (c) Los principios en relación con el escepticismo profesional y el juicio profesional, los requerimientos de ética aplicables y la gestión de la calidad (ver los apartados 81 a 84).
 - (d) El enfoque del MEE (ver los apartados 85 a 91), que incluye:
 - (i) El contenido del MEE, incluido si cumple la finalidad para el que está destinado.
 - (ii) La suficiencia del MEE.
 - (iii) La forma en que se ha presentado el MEE dentro de la norma propuesta.

Tenga en cuenta que la Sección 4E siguiente, aborda el contenido del BFC-NIA para EMC, incluidas preguntas específicas para que los encuestados proporcionen sus comentarios detallados sobre el contenido de la norma propuesta.

Sección 4D - Diseño general y estructura del BFC-NIA para EMC

Estructura

92. El contenido (es decir, los requerimientos y el MEE relacionado) del BFC-NIA para EMC se ha agrupado en nueve "Partes" que siguen el flujo de un encargo de auditoría (en lugar de por materia o tema como las NIA). Las Partes están precedidas por un Prefacio a la norma y la Obligatoriedad (como se explicó anteriormente).



93. A continuación, se puede encontrar una descripción general de cada parte, junto con las secciones y los anexos que las acompañan:

Prefacio	Explica el diseño, uso previsto y formato de la norma propuesta, las responsabilidades de la dirección y el enfoque para el mantenimiento futuro de la norma, así como otras cuestiones relevantes que no forman parte de la norma.
Obligatoriedad (Parte A)	Establece las circunstancias por las cuales la norma propuesta está prohibida o limitada (como se explicó anteriormente).
Partes 1 – 3	Establece los conceptos generales y las cuestiones generales relevantes para la auditoría realizada utilizando el BFC-NIA para EMC, incluido el objetivo general de la auditoría. La Sección 4E siguiente, explica con más detalle el contenido detallado de cada Parte individual.
Partes 4 – 9	Establece los requerimientos básicos para una auditoría de una EMC siguiendo el flujo típico de una auditoría. La Sección 4E siguiente, explica con más detalle el contenido detallado de cada Parte individual.

Anexos	Anexos 1 – 6 establecen ciertas consideraciones y cuestiones específicas para una auditoría de una EMC, y también documentos ilustrativos. Los anexos presentados dentro del BFC-NIA para EMC tienen el mismo estatus que el MEE. La Sección 4E siguiente, explica con más detalle el contenido detallado de cada Anexo.
--------	--

94. Se ha utilizado la misma estructura dentro de cada Parte (Partes 1 a 9), para ayudar a la consistencia de la aplicación:
- (a) Un recuadro introductorio que presenta un resumen del contenido y el alcance de esa parte. El material en los recuadros introductorios no tiene la intención de crear ninguna obligación para el auditor. El IAASB consideró el equilibrio de la información a incluir en estos recuadros introductorios y tiene la opinión de que probablemente serían útiles para conocer rápidamente lo que se incluye en cada Parte.
 - (b) Objetivo(s)—Ver apartados 78–80 anteriores.
 - (c) Requerimientos: detallando, de manera sencilla, todos los requerimientos que deben cumplirse, a menos que los requerimientos sean condicionales y la condición no exista (estos se articulan claramente como condicionales, por ejemplo, si existe la condición xyz, el auditor deberá...). Los requerimientos se expresan utilizando "deberá".
 - (d) Requerimientos de Comunicación Específicos (en su caso): si existen requerimientos específicos de comunicación relacionados con las cuestiones incluidas en esa Parte, se han agrupado para que quede claro cuáles son todas las comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad que deben hacerse.
 - (e) Requerimientos de documentación específicos (en su caso): todos los requerimientos de documentación relacionados con cuestiones específicas dentro de esa Parte también se agrupan para que las cuestiones específicas que necesitan ser documentadas estén claras.
95. Además de los requerimientos específicos de comunicación y de documentación en cada Parte, la norma propuesta también contiene principios generales que se aplican a la comunicación y a la documentación a lo largo de la auditoría (en las Partes 1 y 2 respectivamente) (consulte la Sección 4E siguiente).
96. Los requerimientos de ciertas NIA de temas específicos, relacionados con ciertos temas que pueden agruparse en una NIA de tema específico, por ejemplo, fraude, ley o regulación, evidencia de auditoría, empresa en funcionamiento y comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad, en cambio, se colocan a lo largo de la norma propuesta en las Partes donde el requerimiento específico es relevante.
97. El IAASB es de la opinión de que la estructura y el flujo de trabajo propuestos ayudan a los usuarios a comprender fácil y prácticamente el orden en el que se ejecutan normalmente los requerimientos en el flujo de la auditoría.

Principios de Redacción Utilizados

98. El IAASB tiene como objetivo establecer normas internacionales de alta calidad que sean comprensibles, claras y capaces de una aplicación consistente, sirviendo así a mejorar la calidad y

uniformidad de la práctica en todo el mundo. Esto incluye presentar las acciones requeridas de manera clara, comprensible y expresada de la manera más simple y concisa que sea práctico. Se evita el uso de listas de viñetas largas o múltiples, ya que esto puede percibirse como una lista de verificación en lugar de un enfoque basado en principios. No se ha incluido material extenso, educativo o de antecedentes. Además, el IAASB se ha centrado en:

- Numeración más sencilla.
- Limitar el número de "sub-viñetas" cuando sea apropiado.
- Un pensamiento por apartado.
- Combinar los requerimientos de las NIA, en su caso, y evitar la repetición.
- Articular los requerimientos de una manera más clara y sencilla cuando sea posible.

99. Los principios de redacción propuestos y las directrices que se están desarrollando bajo el (CCEP) se ha utilizado el flujo de trabajo, en su caso, en la redacción del BFC-NIA para EMC.
100. Al desarrollar el BFC-NIA para EMC utilizando los principios explicados anteriormente, incluyendo hacer que la norma sea más fácil de entender y aplicar, el IAASB espera que el adaptar la norma a la naturaleza y circunstancias de la entidad y al encargo de auditoría sea más eficaz y eficiente. Por ejemplo, los auditores de EMC no necesitarán dedicar tiempo a identificar qué es aplicable y qué no (por ejemplo, como lo tendrían que hacer si estuvieran usando las NIA), ya que debería estar más claro cuáles son los requerimientos básicos cuando la naturaleza y las circunstancias de la entidad y la auditoría son menos complejas. Por lo tanto, el auditor podría invertir más tiempo en la ejecución de procedimientos adecuados que se dirijan de manera más eficaz a los riesgos de incorrección material, cuando se utilicen de manera apropiada para una auditoría de una EMC.
101. Sin embargo, no se prevé que el BFC-NIA para EMC necesariamente reducirá los procedimientos básicos que el auditor debe realizar para respaldar la calidad general de la auditoría. Ha habido un fuerte mensaje de las partes interesadas del IAASB, acerca de que la norma separada debe basarse en las NIA y mantener la solidez de una auditoría que utiliza las NIA. En consecuencia, la norma separada presentaría los requerimientos para una auditoría de una EMC basada en los requerimientos básicos de las NIA, pero redactada y presentada de una manera más comprensible y directa, incluyendo que los requerimientos sigan el flujo de un encargo de auditoría (ver Sección 4E siguiente).

Requerimiento de Comentarios – Pregunta Específica

8. Proporcione sus puntos de vista sobre el diseño general y la estructura del BFC-NIA para EMC, incluida, en su caso, la aplicación de los principios de redacción (apartados 98-101).

Sección 4E – Contenido del BFC-NIA para EMC

Principios Generales para los Requerimientos

102. A pesar de que el BFC-NIA para EMC se basa en los requerimientos básicos de las NIA, no contiene requerimientos relacionados con entidades prohibidas, o cuando hay cuestiones o circunstancias que se habrían considerado más complejas tal como se describe en la Obligatoriedad de la norma propuesta. En consecuencia, por ejemplo, la norma propuesta no incluye ningún requerimiento:

- (a) Específico para las entidades cotizadas, incluidos los procedimientos relacionados con la presentación de informes sobre información por segmentos (NIA 501)²⁴ o cuestiones clave de auditoría (CCA) (NIA 701).²⁵
 - (b) Cuando el auditor tiene la intención de utilizar el trabajo de los auditores internos (NIA 610 (Revisada 2013)).²⁶ Es probable que los auditores internos se utilicen para proporcionar seguridad o agregar valor o mejorar las operaciones de una organización relacionadas con la gestión de riesgos, los controles y los procesos de gobierno de las entidades con mayor complejidad (por ejemplo, estructuras de entidades más complejas, sistemas de TI complejos, etc.). Al describir qué es y qué no es complejo con la finalidad de utilizar la norma propuesta, las organizaciones que tienen funciones de auditoría interna suelen ser más complejas (por ejemplo, pueden tener operaciones globales, o divisiones o líneas de negocio que operan de forma independiente, o exhiben una o más de las otras características cualitativas que no son típicas de una EMC) y, por lo tanto, los requerimientos sobre el uso del trabajo de los auditores internos no se incluyen dentro de la norma propuesta.
 - (c) Con respecto a las auditorías de un grupo (se han omitido los requerimientos de la NIA 600²⁷ sobre auditorías de grupo) (ver Sección 5).
103. El IAASB deliberó si excluir estos requerimientos era adecuado, particularmente en el caso de CCA donde los auditores de una entidad no cotizada pueden informar voluntariamente sobre estos en su informe de auditoría. El IAASB acordó que incluir esos requerimientos sería inconsistente con el principio de interés público que se usa actualmente para el alcance de la norma propuesta. El IAASB también consideró una referencia a las NIA para los requerimientos relevantes, pero en conjunto acordó que esto debilitaría la naturaleza independiente de la norma. Por lo tanto, se concluyó que no se incluirían esos requerimientos o una referencia a la NIA correspondiente.
104. Con respecto a las otras NIA que no están específicamente excluidas, como se discutió anteriormente, los requerimientos se incorporaron en el BFC-NIA para EMC de la siguiente manera:
- (a) Los requerimientos se han incluido "tal cual".
 - (b) La redacción de los requerimientos se ha modificado o adaptado a la naturaleza y circunstancias de la auditoría de una EMC. Se espera que esos requerimientos proporcionen un resultado similar al requerimiento de la NIA en el contexto de una auditoría de una EMC.
 - (c) Se han omitido los requerimientos específicos dentro de una NIA, que incluyen:
 - (i) Requerimientos que abordan cuestiones o circunstancias que se relacionarían con entidades que han sido específicamente excluidas del alcance de la norma propuesta (por ejemplo, requerimientos relacionados con información por segmentos en la NIA 501).
 - (ii) Requerimientos que abordan cuestiones o circunstancias complejas (de acuerdo con la forma en que se han descrito las características cualitativas relevantes en el apartado A.9. de la Obligatoriedad).

²⁴ NIA 501, *Evidencia de auditoría—Consideraciones específicas para determinadas áreas*.

²⁵ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

²⁶ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

²⁷ NIA 600, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

- (iii) Requerimientos, en general, para circunstancias que se explican como "raras" o "excepcionales" en las NIA y, en opinión del IAASB, se considera probable que no se encuentren, dada la naturaleza y las circunstancias típicas de una auditoría de una EMC.

Los "documentos de mapeo" descritos en el apartado 77 ilustran cómo cada uno de estos enfoques se aplica a los requerimientos existentes de la NIA.

105. El BFC-NIA para EMC incorpora los requerimientos relevantes de las NIA aprobadas recientemente, incluidas la NIA 540 (Revisada), la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 220 (Revisada), y las modificaciones de concordancia y en consecuencia que surgen de las revisiones de estas NIA.²⁸ En lo que respecta a la gestión de la calidad, también se ha hecho referencia a la NIGC 1 y a la NIGC 2.²⁹
106. Existen muchas diferencias entre las NIA y el BFC-NIA para EMC, y el detalle de estas diferencias se establece en los documentos de mapeo (como se indica en el apartado 77 anterior). Sin embargo, hay tres áreas más importantes en las que los requerimientos son muy diferentes y cada una de ellas se explica a continuación:
 - (a) *Estimaciones contables*³⁰—No se han incluido procedimientos específicos en relación con el uso de modelos complejos y requerimientos detallados para abordar situaciones en las que existe una mayor incertidumbre en la estimación (por ejemplo, la estimación no se calcula utilizando técnicas de medición reconocidas o comunes o existe un modelo altamente especializado desarrollado por la entidad para los cuales no hay entradas observables) ya que no se espera que sean relevantes para los tipos de estimaciones contables en una auditoría de una EMC típica.
 - (b) Cuando la *entidad utiliza una organización de servicios* para procesar transacciones: debido a que los requerimientos de la norma propuesta se han diseñado para la naturaleza y circunstancias típicas de una EMC, se han incluido requerimientos básicos para las circunstancias en las que una entidad utiliza una organización de servicios para procesar transacciones (porque, por ejemplo, muchas EMC pueden tener la nómina procesada por una organización de servicios). Sin embargo, las situaciones que se consideran más complejas en relación con el uso de una organización de servicios por parte de la entidad no se han abordado dentro de la norma propuesta. Por ejemplo, los requerimientos relacionados con la capacidad de un auditor para confiar en informes sobre la eficacia operativa de los controles de la entidad que proporciona los servicios (por ejemplo, informes 'Tipo 1' y 'Tipo 2') no se incluyen ya que se prevé que cuando se realicen transacciones menos complejas, el auditor podría obtener la evidencia de auditoría necesaria sin dificultad, a partir de los registros disponibles (incluyendo, en su caso, en relación con los controles en la organización de servicios).
 - (c) Modificaciones de la dirección a los estados financieros después de la fecha del informe de

²⁸ Los requerimientos de las normas revisadas recientemente se han incorporado en gran medida "tal cual" (cuando sea apropiado para una auditoría de una EMC); el IAASB opina que, dado que estas normas aún no están en vigencia y están destinadas a ser proporcionables y escalables, sería prematuro hacer demasiados cambios con respecto a una norma que ha sido revisada recientemente. Sin embargo, se han realizado cambios donde fue adecuado para una auditoría de una EMC y se han explicado como relevantes en este memorando explicativo.

²⁹ El IAASB no está buscando comentarios sobre el contenido de esas normas como parte de este borrador en fase de consulta.

³⁰ El uso de un experto para las estimaciones contables está contemplado en la norma propuesta. Una decisión sobre cómo auditar el saldo de la cuenta subyacente, la clase de transacciones o la información a revelar, no debe usarse al determinar si la norma es adecuada para un encargo específico. Aunque la necesidad de un experto puede ser un indicador de complejidad, también puede deberse a que en muchas EMC puede no haber la experiencia capaz de hacer una estimación puntual fiable. En consecuencia, es la estimación contable subyacente y la complejidad de la misma lo que se toma en cuenta al considerar la Obligatoriedad de la norma.

auditoría: no se incluyen los requerimientos detallados relacionados con la presentación de informes y la distribución de estados financieros emitidos previamente cuando se modifican los estados financieros, porque en la mayoría de las jurisdicciones se espera que esto sea poco común.

Contenido de las Partes en el BFC-NIA para EMC

107. La siguiente tabla establece una descripción del contenido de cada Parte (si el contenido se explica más detalladamente, se han proporcionado los números de los apartados relevantes):

Parte 1: Conceptos Fundamentales, Principios Generales y Requerimientos Generales	Establece los conceptos fundamentales, los principios generales y los principios globales que se aplicarán a lo largo de la auditoría, incluidos: • Requerimiento de ética aplicable y gestión de la calidad en la firma de auditoría (ver los apartados 83 y 84). • Los objetivos generales del auditor (ver el apartado 80). • El uso del juicio profesional y el ejercicio del escepticismo profesional (ver los apartados 81 a 82). • Requerimientos generales que se aplicarán a lo largo de la auditoría con respecto al fraude, la ley o la regulación y las partes relacionadas. • Requerimientos generales para las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección. Los requerimientos de comunicación específicos, en su caso, se han establecido en cada Parte relevante.
Parte 2: Evidencia de Auditoría y documentación	Establece los requerimientos generales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y los requerimientos generales de documentación (ver el apartado 110).
Parte 3: Gestión de la Calidad del Encargo	Establece las obligaciones y responsabilidades del auditor y del socio del encargo para la gestión de la calidad en una auditoría de una EMC. Los requerimientos de esta Parte se basan en la NIA 220 (Revisada).
Parte 4: Aceptación o Continuidad de un Encargo de Auditoría y Encargos de Auditoría Iniciales	Establece las obligaciones del auditor para acordar los términos del encargo, incluido el establecimiento de las condiciones previas para una auditoría y la determinación de que el uso del BFC-NIA para EMC es adecuado. Esta Parte también trata los requerimientos para los saldos iniciales en los encargos de auditorías iniciales.
Parte 5: Planificación	Establece las responsabilidades para planificar la auditoría, incluida la discusión del equipo del encargo, y el concepto de importancia relativa al planificar y realizar la auditoría (ver el apartado 112 siguiente).

Parte 6: Identificación y Valoración de Riesgos	Establece los requerimientos para conocer la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, identificando los riesgos de incorrección material y valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. Los requerimientos de esta Parte se basan en la NIA 315 (Revisada 2019). (Ver los apartados 113-118 siguientes).
Parte 7: Respuestas a los Riesgos Valorados de Incorrección Material	Establece los requerimientos para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, incluidos los procedimientos sustantivos y las pruebas de controles. Esta Parte también establece los requerimientos para procedimientos específicos sobre varios temas dentro de una auditoría.
Parte 8: Concluyendo	Establece los requerimientos para la evaluación de incorrecciones, la conclusión de actividades y evaluaciones (incluida la empresa en funcionamiento, los hechos posteriores al cierre y los procedimientos analíticos) y la obtención de manifestaciones escritas. Esta Parte también cubre las conclusiones del socio del encargo relacionadas con la gestión de la calidad.
Parte 9: Formación de la opinión e Informe	Establece los requerimientos para formar una opinión (incluidos los tipos de opiniones de auditoría), el contenido del informe de auditoría, otra información e información comparativa (ver los apartados 119 a 124 siguientes).
Anexo 1: Glosario de Términos	Describe los significados atribuidos a ciertos términos para efectos del BFC-NIA para EMC (ver los apartados 125 a 129 siguientes).
Anexo 2: Diagrama de Flujo para Identificar y Valorar el Riesgo de Incorrección Material	Representación gráfica del proceso para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, descritos en la Parte 6 del BFC-NIA para EMC. Este diagrama de flujo ilustra la naturaleza iterativa del proceso.
Anexo 3: Factores del riesgo de fraude	Ejemplos de factores de riesgo de fraude que pueden ser relevantes en una auditoría de una EMC.
Anexo 4: Afirmaciones	Describe las categorías de afirmaciones que se deben considerar en una auditoría de una EMC. Las afirmaciones son las mismas que se presentan en las NIA.

Anexo 5: Ejemplo de Carta del Encargo	Un ejemplo de carta del encargo que puede usarse para documentar los términos del encargo cuando se usa el BFC-NIA para EMC.
Anexo 6: Ejemplo de carta de manifestaciones	Un ejemplo de manifestación escrita que se puede usar al obtener manifestaciones escritas de la dirección cuando se usa el BFC-NIA para EMC.

108. La naturaleza y las circunstancias de una auditoría de una EMC, conforme lo contempla el BFC-NIA para EMC, es tal que es menos complicada (o más sencilla) y, en su caso, esta naturaleza más sencilla se ha tomado en cuenta al considerar los requerimientos de la NIA que son fundamentales para una auditoría de una EMC. A continuación se destacan algunas de las áreas más importantes en las que puede ser útil para los encuestados comprender el enfoque específico aplicado en el BFC-NIA para EMC.

Requerimientos de Documentación

109. El enfoque de la documentación en el BFC-NIA para EMC es el mismo que el enfoque de la documentación en las NIA.
110. Los requerimientos de documentación incluyen principios generales en la Parte 2, sobre la base de que la documentación debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin experiencia previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida, cuestiones significativas que surjan durante la auditoría y las conclusiones al respecto, incluidos los juicios profesionales significativos realizados para llegar a esas conclusiones.
111. Las Partes individuales contienen requerimientos de documentación relevantes específicos, de la misma manera que las NIA contienen requerimientos de documentación más específicos, que deben cumplirse además de los requerimientos generales de documentación establecidos en la Parte 2.

Planificación de la Auditoría – el Plan de Auditoría

112. El auditor aún debe planificar la auditoría de la misma manera que las NIA requieren que se planifique la auditoría. Sin embargo, una de las áreas en las que el IAASB ha modulado la norma propuesta es no distinguir entre la "estrategia general de auditoría" y el "plan de auditoría" como lo requerirían las NIA. Sin embargo, al hacerlo, se han incorporado los resultados relevantes de lo que el auditor necesitaría hacer con respecto al establecimiento de la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría (es decir, todavía existe el requerimiento de establecer y planificar el alcance, momento de realización y dirección de la auditoría).

Identificación y Valoración de Riesgos

113. La Parte 6 del BFC-NIA para EMC aborda el conocimiento del auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. Este conocimiento cubre ampliamente los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019) y en el Anexo 2, se ha presentado un diagrama de flujo para respaldar el conocimiento del auditor.

114. Durante el desarrollo del BFC-NIA para EMC, se escucharon opiniones de que esta era un área que podría modificarse significativamente para la naturaleza y circunstancias típicas de una EMC. El IAASB opina que la identificación y valoración de riesgos es fundamental para una auditoría y que los sólidos cambios realizados en la NIA 315 (Revisada 2019) deben mantenerse en gran medida, dado que la NIA 315 (Revisada 2019) aún no ha entrado en vigor y es prematuro hacer demasiados cambios con respecto a una norma que ha sido revisada recientemente. Sin embargo, se han realizado algunas adaptaciones (como se explica más adelante), en su caso, para tomar en cuenta la naturaleza y las circunstancias más sencillas de una EMC.
115. Aunque el BFC-NIA para EMC mantiene los requerimientos básicos de la NIA 315 (Revisada 2019), el documento no incluye otros aspectos de algunos requerimientos que probablemente se aplicarían en circunstancias en las que una entidad es más compleja. Los requerimientos básicos que se han incorporado incluyen:
- (a) Los nuevos conceptos introducidos en la NIA 315 (Revisada 2019) tales como el espectro de riesgo inherente, factores de riesgo inherente, afirmaciones relevantes y clases significativas de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar. El IAASB es de la opinión de que estos conceptos ayudan al auditor a identificar y valorar los riesgos de incorrección material y, por lo tanto, deben conservarse.
 - (b) El concepto de riesgo significativo, consistente con la NIA 315 (Revisada 2019). Al conservar todos estos conceptos, se ha mantenido la solidez de la identificación y valoración de riesgos introducida en la NIA 315 (Revisada 2019).
 - (c) El requerimiento de evaluar si un control está "diseñado de manera eficaz y determinar si el control se ha implementado" (D&I) en todos los controles identificados que abordan los riesgos de incorrección material (como se establece en el apartado 6.3.14).
116. Los ejemplos de requerimientos, o aspectos de requerimientos, que no se han mantenido, porque es menos probable que se apliquen en las circunstancias en las que una entidad es menos compleja, incluyen:
- (a) Algunos de las cuestiones específicas dentro del conocimiento de los componentes del control (por ejemplo, aspectos del entorno de control) porque probablemente no existirían en un entorno de una EMC.
 - (b) El requisito de "retroceder" para evaluar la integridad de las clases importantes de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar cuando sean materiales.
117. Debido a la forma en que se ha estructurado la norma propuesta, es decir, siguiendo el flujo de una auditoría y no por temas específicos, también se han incluido, en su caso, los requerimientos relevantes de otras NIA que explican cómo aplicar la NIA 315 (Revisada 2019) en circunstancias específicas, incluyendo:
- Fraude (de la NIA 240).³¹
 - Leyes y regulaciones (de la NIA 250 (Revisada)).³²
 - Estimaciones contables (de la NIA 540 (Revisada)).
 - Partes vinculadas (de la NIA 550).³³

³¹ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

³² NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

³³ NIA 550, *Partes vinculadas*.

- Uso de una organización de servicios (de la NIA 402).³⁴

118. También se ha agregado una nueva sección que recopila todas las diversas "consultas" específicas de la dirección, a lo largo de las diversas normas para permitir una comprensión más fácil de las cuestiones específicas que deben abordarse.

Requerimientos Relativos a la Presentación de Información

119. El informe de auditoría es la comunicación clave para el usuario previsto. De conformidad con el enfoque de utilizar las NIA como base para desarrollar el BFC-NIA para EMC, el IAASB tiene la opinión de que el informe de auditoría requerido por la norma propuesta, como una herramienta de comunicación con respecto a varios aspectos de la auditoría, debe proporcionar la misma información que un informe de auditoría de NIA, pero con la transparencia para los usuarios de esos informes en cuanto a qué norma(s) se han utilizado. Al equilibrar estas necesidades con la necesidad de mantener la norma propuesta comprensible y concisa, el IAASB reconoció que mantener claros los requerimientos de información es una parte crítica en el desarrollo de la norma propuesta.
120. Durante el desarrollo de la norma propuesta, se exploraron varios enfoques diferentes sobre cómo presentar los requerimientos de información del auditor. Inicialmente, los requerimientos de presentación de informes se mantuvieron al mínimo. Sin embargo, el IAASB es de la opinión de que esto podría resultar en informes inadecuados si se emitiera algo más que un informe sin modificaciones. El IAASB también consideró si hacer referencia a las normas de información de las NIA para los requerimientos de información relevantes, tomando en cuenta el volumen que los muchos requerimientos de información podrían agregar al BFC-NIA para EMC. Sin embargo, esto tampoco sería consistente con la naturaleza independiente de la norma y, por lo tanto, el IAASB concluyó que esta no era una opción adecuada.
121. Por lo tanto, el IAASB deliberó además cómo los requerimientos de información podrían incorporarse de una manera clara y concisa, y para ser consistentes con los principios que se han aplicado para incorporar los requerimientos del resto de las NIA. La Parte 9 del BFC-NIA para EMC presenta los requerimientos de información utilizando el siguiente enfoque:
- (a) Proporcionar un contenido y formato específicos para un informe de auditoría sin modificaciones. No se permiten desviaciones de la redacción del informe, excepto cuando sea necesario para el cumplimiento de la ley o regulación, o cuando la opinión o el informe deban modificarse en respuesta a las circunstancias específicas del encargo.
 - (b) Utilizar tablas para presentar los requerimientos relacionados con las circunstancias que pueden conducir a la modificación de los informes y el texto que se puede utilizar en el informe cuando se produzcan modificaciones.
 - (c) Utilizar tablas para presentar la forma y el contenido cuando se hace énfasis en la cuestión, otra cuestión, la incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento y otros párrafos de información.
 - (d) Incluyendo requerimientos en un formato de texto estándar cuando no se especifica la presentación en la parte de arriba.
122. El IAASB opina que esta presentación es consistente con el diseño de la norma propuesta, adecuado para las circunstancias de una auditoría de una EMC, y que se han incluido todos los

³⁴ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*.

requerimientos que serían generalmente relevantes para una auditoría de una EMC. Además, el IAASB es de la opinión de que tener un formato específico para el informe de auditoría sería más fácil para los usuarios de la norma propuesta y mejoraría la consistencia en la aplicación. Sin embargo, se reconoce que la presentación de los requerimientos, incluida la especificación del contenido y formato del informe de auditoría, es un enfoque diferente a las NIA y, por lo tanto, se solicita información sobre este enfoque.

123. Las diferencias clave entre un informe de auditoría bajo el BFC-NIA para EMC y un informe de auditoría bajo las NIA (sin modificaciones) incluyen:
 - (a) Dentro de las secciones Fundamento de la Opinión y Responsabilidades del Auditor: el informe de auditoría se refiere a la auditoría que se realiza de conformidad con la NIA para EMC.
 - (b) No hay capacidad para presentar las responsabilidades del auditor en otro lugar excepto en el cuerpo del informe de auditoría. Las NIA también permiten que las responsabilidades del auditor se presenten dentro de un anexo al informe de auditoría o por referencia específica dentro del informe de auditoría a la ubicación de dicha descripción en un sitio web de una autoridad apropiada cuando lo permitan expresamente la ley, la regulación o las normas nacionales de auditoría.
124. Además de los requerimientos de la Parte 9, el IAASB ha desarrollado una guía no obligatoria (*Guía Complementaria – Informes* (la Guía Complementaria sobre Informes) que puede encontrarse en la [página web Borrador en Fase de Consulta NIA para EMC](#)) para proporcionar una mayor orientación y ejemplos sobre modificaciones al informe de auditoría, incluyendo una serie de ejemplos de informes completos. Esta Guía Complementaria sobre Informes también aborda los cambios en el informe de auditoría para enfatizar los párrafos de cuestiones, otros párrafos de cuestiones, así como una guía adicional sobre qué informes pueden ser adecuados en diversas circunstancias.

Definiciones (Glosario de Términos)

125. Se consideró cómo se podrían incorporar las definiciones relevantes en el BFC-NIA para EMC, tomando en cuenta la extensión de la norma y la extensión que agregarían las definiciones.
126. El IAASB consideró si se podía hacer referencia al glosario del Manual del IAASB, pero se reforzó que las definiciones debían formar parte del BFC-NIA para EMC y no estar situadas fuera de la norma, ya que eso podría llevar a preguntas sobre la obligatoriedad de las definiciones dentro de la norma propuesta. Aunque el IAASB considera que agregar las definiciones de las NIA relevantes a la norma agregaría extensión a la misma, también reconoce que estas definiciones deben formar parte de la norma (ya que deben estar dentro del ámbito de su obligatoriedad). Por lo tanto, el IAASB resolvió incluir las definiciones en un anexo a la norma propuesta.
127. Se puede acceder a las definiciones en el Anexo 1 del BFC-NIA para EMC a través de un enlace en el BFC-NIA para EMC; estas definiciones no están sujetas a consulta (ya que ya están definidas en las NIA completas y no existe la intención de tener significados diferentes entre los mismos términos en dos conjuntos de normas).
128. Una vez que el BFC-NIA para EMC se mueva a un formato electrónico, esto será un problema menor ya que todas las definiciones se incorporarán de la misma manera (es decir, una "ventana emergente" con la definición relevante aparecerá una vez que el término definido esté seleccionado).
129. También se ha aclarado en la Parte 1 de la norma propuesta que el texto completo del BFC-NIA

para EMC (que incluiría los anexos (es decir, las definiciones)), es relevante para la comprensión de los objetivos de la norma propuesta y la correcta aplicación de los requerimientos. De esta manera, las definiciones se han incorporado al texto autorizado de la norma propuesta.

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Específicas

9. Por favor proporcione sus opiniones sobre el contenido de cada una de las Partes 1 a 8 del BFC-NIA para EMC, incluida la integridad de cada parte. Al responder a esta pregunta, distinga sus comentarios utilizando un subtítulo para cada una de las Partes de la norma propuesta.
10. Para la Parte 9, ¿está de acuerdo con el enfoque adoptado en el BFC-NIA para EMC con respecto a los requerimientos de información del auditor, que incluyen:
 - (a) La presentación, el contenido y la integridad de la Parte 9.
 - (b) ¿El enfoque para incluir un formato y contenido específicos de un informe de auditoría sin modificaciones como requerimiento?
 - (c) El enfoque para proporcionar ejemplos de informes de auditoría en la Guía Complementaria sobre informes.
11. Con respecto a la Guía Complementaria sobre Informes:
 - (a) ¿Es útil el material de apoyo? Si no es así, ¿por qué no?
 - (b) ¿Hay otras cuestiones que deberían incluirse en relación con la presentación de informes?
12. ¿Hay áreas dentro de las Partes 1 a 9 de la norma propuesta donde, en su opinión, la norma puede mejorarse? Si es así, proporcione sus razones y describa dichas mejoras. Será útil si indica claramente las partes específicas a las que se refieren sus comentarios.

Sección 4F – Otras cuestiones

Transición entre el BFC-NIA para EMC y las NIA

130. Se requiere que el auditor considere si la norma propuesta es adecuada para usar (en términos de la Obligatoriedad establecida en la Parte A):
 - (a) En la aceptación o continuidad del encargo. Si se determina que existe una complejidad presente que no ha sido contemplada por el BFC-NIA para EMC, el uso del BFC-NIA para EMC no es adecuado para el encargo de auditoría y:
 - (i) Si en un encargo de auditoría inicial (es decir, fase de aceptación inicial), no se puede utilizar el BFC-NIA para EMC; o
 - (ii) Si se trata de un encargo de auditoría recurrente (es decir, una fase de continuidad), la auditoría deberá pasar a las NIA u a otras normas de auditoría aplicables.
 - (b) Después de la aceptación o continuidad del encargo. Si durante la auditoría se encuentra una cuestión o circunstancia que exhibe una complejidad que no ha sido contemplada por la norma propuesta, será necesario determinar si el BFC-NIA para EMC sigue siendo adecuado o si la auditoría deberá pasar a las NIA o a otras normas de auditoría aplicables.
131. Se anticipó o se pretendía, al diseñar el BFC-NIA para EMC, que debería ser relativamente raro que una auditoría de una entidad necesite hacer la transición después de la aceptación o continuidad del encargo, del uso del BFC-NIA para EMC al uso de las NIA. Las prohibiciones específicas o

características cualitativas relevantes (por ejemplo, una entidad cotizada, una auditoría de grupo o una entidad cuya función es realizar ciertas actividades, o las características de la entidad tal como una estructura de propiedad compleja, sistemas de TI complejos, supervisión regulatoria compleja, etc.) es probable que se conozcan en el momento de la aceptación o continuidad del encargo. Por lo tanto, las complejidades desconocidas que requerirían un cambio para usar el BFC-NIA para EMC probablemente serían relativamente poco frecuentes.

132. Sin embargo, la excepción a esto pueden ser las estimaciones contables. La entidad puede haber iniciado transacciones que han resultado en estimaciones contables complejas en el período bajo auditoría, que no son conocidas por el auditor en el momento de la aceptación o continuidad del cliente y se descubren durante el curso de la auditoría. Independientemente, si como indicador de que puede haber cuestiones o circunstancias complejas, el auditor necesitará determinar si la norma propuesta todavía es adecuada para su uso, y hacer la transición si es necesario.
133. Si bien la presencia de una característica de "complejidad" exhibida por una entidad no excluye necesariamente el uso del BFC-NIA para EMC para esa entidad, no sería adecuado continuar realizando la auditoría según la norma propuesta si la cuestión o circunstancia compleja identificada no se ha contemplado en el diseño del BFC-NIA para EMC (consultar la Parte A del BFC-NIA para EMC, apartados A.8. y A.9.).
134. El apartado A.9. en el BFC-NIA para EMC especifica que "a pesar de que se utilice el juicio profesional para determinar si la [borrador] norma es adecuada para su uso, si existe incertidumbre sobre si una auditoría es una auditoría de estados financieros de una EMC, el uso de la [borrador] NIA para EMC no es adecuado." Este concepto de "en caso de duda, está fuera" es relevante cuando un auditor está determinando si el BFC-NIA para EMC es adecuado para un trabajo de auditoría, incluso para auditorías recurrentes.
135. Al determinar si el BFC-NIA para EMC es adecuado para usar en una auditoría recurrente, se toman en cuenta los indicadores de complejidad que estaban presentes en el período anterior, incluida la consideración de si esos indicadores han cambiado o si hay nuevos indicadores que de otro modo resultarían en una determinación de que el BFC-NIA para EMC no es adecuado para su uso en el período actual.

El Proceso para hacer la transición a las NIA u Otras Normas de Auditoría Aplicables

136. Si se encuentra que el BFC-NIA para EMC no es adecuado ni en la fase de continuidad ni durante la auditoría (debido a que han surgido cuestiones de complejidad no contempladas por la norma propuesta), la auditoría necesitará realizar la transición para usar las NIA u otras normas de auditoría aplicables.
137. El IAASB consideró si existían otras opciones que pudieran proporcionarse a un auditor en la circunstancia en la que se identificaran cuestiones o transacciones complejas durante una auditoría. Como se describe en el apartado 26, la naturaleza autónoma del BFC-NIA para EMC significa que no hay capacidad para hacer referencia directamente a las NIA para permitir que el auditor use los requerimientos de las NIA para cuestiones o transacciones que no están incluidos en la norma propuesta. Por ejemplo, si se descubre una estimación contable compleja que implica un modelado complejo, no hay capacidad para hacer referencia a la NIA 540 (Revisada) para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la estimación contable compleja, mientras se realiza el resto de la auditoría utilizando el BFC-NIA para EMC.
138. El IAASB también consideró el uso de "módulos" adicionales, que pueden contener procedimientos específicos para un tema o área más compleja que podrían "agregarse" cuando sea necesario. Sin

embargo, este enfoque no se consideró adecuado ya que la premisa del diseño del BFC-NIA para EMC es que todos los requerimientos de la norma están diseñados para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC. También sería difícil identificar módulos discretos adecuados de “requerimientos incrementales” para cada circunstancia individual de complejidad que pueda ocurrir. El IAASB también tenía preocupaciones acerca de que esto haría que la norma fuera menos comprensible y entraría en conflicto con los principios de redacción previstos, de incluir requerimientos en la norma independiente. También existe la posibilidad de que dichos módulos se utilicen de manera inadecuada si no está claro cuándo adecuados los módulos para su uso (es decir, si se usan para cuestiones o circunstancias complejas de manera continua, que es más de lo que se pretendía para los fines de determinar que auditar en general en una auditoría de una EMC).

139. Si se determina que el BFC-NIA para EMC ya no es adecuado para su uso en un encargo de auditoría, para realizar la transición, el auditor necesitaría en general (según sea apropiado en las circunstancias):
- (a) Volver a establecer los términos del encargo, por ejemplo, a través de la emisión de una carta del encargo actualizada.
 - (b) Volver a emitir las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso.
 - (c) Evaluar si se ha realizado suficiente trabajo con respecto a la planificación de la auditoría, incluyendo:
 - (i) Establecer una estrategia general de auditoría.
 - (ii) Determinar si el plan de auditoría es suficiente y adecuado.
 - (iii) Determinar si es necesario involucrar a expertos u otros (por ejemplo, auditoría interna) para abordar las circunstancias complejas.
 - (iv) Determinar el trabajo a realizar en una organización de servicios (en su caso).
 - (d) Considerar si se requieren procedimientos adicionales para los saldos de apertura.
 - (e) Evaluar la suficiencia e idoneidad del trabajo ya realizado, incluso con respecto a:
 - (i) Conocer a la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, y la identificación y valoración de riesgos.
 - (ii) Procedimientos de auditoría adicionales que ya han sido diseñados y ejecutados.
 - (iii) Documentación.
 - (f) Diseñar y realizar procedimientos adicionales necesarios para cumplir con todos los requerimientos aplicables de las NIA (o requerimientos de otras normas de auditoría aplicables), con documentación adicional según corresponda.
 - (g) Empezar otras acciones que se consideren necesarias para cumplir con los objetivos de las NIA (o los requerimientos de otras normas de auditoría aplicables) o para cumplir con las obligaciones en términos de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría.

Cuando sea necesaria la transición a las NIA durante una auditoría, se requiere que el auditor cumpla con todos los requerimientos de las NIA relevantes para la auditoría, para poder representar el cumplimiento de las NIA en el informe de auditoría. Los procedimientos incrementales necesarios variarán y también dependerán de las metodologías de la firma de

auditoría y las circunstancias del encargo de auditoría.

140. El informe de auditoría también debe indicar claramente qué normas de auditoría se utilizan para el período bajo auditoría. Cuando el informe de auditoría se refiera a un período anterior bajo auditoría, por ejemplo debido a circunstancias relevantes según la NIA 710,³⁵ las normas de auditoría utilizadas para el período anterior también deben indicarse claramente. Se prevé que los ejemplos de informes que demuestren esas circunstancias, se incluirán en el material de implementación proporcionado junto con la publicación de la NIA para EMC final.
141. Las firmas de auditoría y los auditores que realizan auditorías bajo ambos conjuntos de normas, necesitarán conocer las “diferencias” entre el BFC-NIA para EMC y las NIA para navegar esta situación de una manera práctica, incluso al diseñar metodologías y herramientas. Las diferencias detalladas entre el BFC-NIA para EMC y las NIA se establecen en los documentos de mapeo discutidos en el apartado 77. Se reconoce que cuando se finalice la norma propuesta, el material de implementación sería útil para guiar aún más a los auditores a través de la transición a las NIA y, por lo tanto, al IAASB le gustaría explorar más a fondo lo que puede ser necesario a nivel global.

Requerimiento de Comentarios – Pregunta Específica

13. Por favor proporcione sus opiniones sobre la transición:

- (a) ¿Existe algún aspecto de la norma propuesta, además de lo que se ha descrito anteriormente, que pueda crear desafíos para la transición a las NIA?
- (b) ¿Qué materiales de apoyo ayudarían a abordar estos desafíos?

Mantenimiento del BFC-NIA para EMC

142. El contenido del BFC-NIA para EMC está intrínsecamente vinculado a las NIA, ya que se basa en los requerimientos de las NIA adaptados según sea relevante para la naturaleza y las circunstancias de una auditoría de una EMC. Han surgido preguntas con respecto a cómo se actualizará la norma propuesta cuando el IAASB realice cambios para revisar el conjunto más amplio de NIA.
143. A lo largo del proyecto, el IAASB ha deliberado sobre el enfoque para mantener la norma después de su emisión. El IAASB reconoció los comentarios acerca de que se debe mantener una plataforma estable siempre que sea posible. Este mensaje se escucha constantemente en las actividades de divulgación con las partes interesadas que representan a las (PYMFA) y a las PYME y se ha descrito como un factor importante que se consideraría en la decisión de adoptar y utilizar la norma.
144. Las partes interesadas relevantes también han destacado que las modificaciones a las NIA a menudo están dirigidas a problemas identificados a través de inspecciones u otros mecanismos que destacan problemas dentro de entidades con características de interés público más importantes.
145. El IAASB reconoce que algunas partes interesadas creen que, debido a la naturaleza y las circunstancias de las entidades para las que sería adecuado el BFC-NIA para EMC, hay menos urgencia para realizar cambios inmediatos, porque habría un menor riesgo inminente para la calidad de la auditoría. Esto sería consistente con la opinión de que las NIA existentes proporcionan auditorías de alta calidad incluso cuando hay una norma nueva o revisada finalizada pero que aún no está en vigencia o no ha sido adoptada en la fecha de vigencia.
146. Sin embargo, la necesidad de una plataforma estable se equilibra con el deseo del IAASB de

³⁵ NIA 710, *Información comparativa—Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

garantizar que las normas estén actualizadas, sean consistentes y que los requerimientos relacionados con el mismo tema no sean sustancialmente diferentes entre el BFC-NIA para EMC y las NIA. No actualizar el BFC-NIA para EMC en el mismo cronograma que las revisiones de las NIA creará una diferencia temporal en la fecha de vigencia de los requerimientos aplicables al mismo tema bajo ambos conjuntos de normas, lo que puede causar confusión para los auditores y desafíos de implementación para las firmas de auditoría que realizan auditorías utilizando tanto las NIA como el BFC-NIA para EMC (por ejemplo, con respecto a las políticas o procedimientos relevantes de la firma de auditoría, o a la metodología de auditoría de la firma).

147. Por lo tanto, en general, el IAASB acordó comprometerse a proponer que las modificaciones a el BFC-NIA para EMC se realizarán periódicamente cuando se emprendan proyectos para revisar las NIA. Como parte de cada proyecto de las NIA, se pretende que haya una consideración explícita de cuándo se realizarán los cambios al BFC-NIA para EMC, y se desarrollarán propuestas para los cambios que se necesitan en el BFC-NIA para EMC en consecuencia. Además, al desarrollar un proyecto de norma para las revisiones del BFC-NIA para EMC, el IAASB también consideraría cualquier problema específico que se haya llamado la atención del IAASB con respecto a la aplicación del BFC-NIA para EMC.
148. Si hay una cuestión urgente que haría inoperable el BFC-NIA para EMC en la circunstancia de que no se realice un cambio, también existe la capacidad de procesar una modificación de alcance limitado para realizar dicho cambio. Se espera que las actualizaciones a la guía complementaria (Obligatoriedad e Informes) se realicen utilizando el mismo período de tiempo que los cambios a la norma propuesta.
149. El IAASB espera que haya un período de al menos dieciocho meses entre el momento en que se emitan las modificaciones finales al BFC-NIA para EMC y la fecha de vigencia de la norma revisada actualizada, con la opción de adoptar revisiones anticipadamente (de la misma manera que las NIA recientemente revisadas o emitidas pueden adoptarse anticipadamente).

NIA 800-Serie

150. Los requerimientos relacionados con la serie NIA 800³⁶ no se han incluido en el BFC-NIA para EMC, ya que el IAASB acordó centrarse primero en desarrollar una norma de auditoría para auditorías de conjuntos completos de estados financieros de propósito general de las EMC. El IAASB opina que se considerará en un momento posterior, la posibilidad de agregar una Parte(s) para abordar consideraciones especiales en la aplicación de los requerimientos de las Partes 1 a 9 a los estados financieros preparados de conformidad con marcos de información y auditorías con fines especiales, de estados financieros individuales y elementos específicos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, así como, si existe la necesidad, para abordar estados financieros resumidos.

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Específicas

14. ¿Está de acuerdo con el enfoque propuesto para las futuras actualizaciones y el mantenimiento de la Norma y la guía complementaria relacionada?
15. Para cualquier revisión posterior de la norma una vez que entre en vigor, ¿debería permitirse la adopción anticipada? ¿Si no, por qué no?
16. ¿Debería incluirse una parte separada de la serie NIA-800 dentro del BFC-NIA para EMC? Favor de proporcionar las razones de su respuesta.
17. En su opinión, ¿El BFC-NIA para EMC cubrirá las necesidades de los usuarios y otras partes interesadas para un encargo que le permita al auditor obtener una seguridad razonable para expresar una opinión de auditoría y para el cual se ha desarrollado la norma propuesta? ¿Si no, por qué no? Por favor, estructure sus comentarios a esta pregunta de la siguiente manera:
- Si la norma propuesta puede y será utilizada en su jurisdicción.
 - Si la norma propuesta satisface las necesidades de los auditores, entidades auditadas, usuarios de estados financieros auditados y otras partes interesadas.
 - Si hay aspectos de la norma propuesta que pueden crear desafíos para la implementación (de ser así, cómo se pueden abordar dichos desafíos).
18. ¿Hay otras cuestiones relacionados con el BFC-NIA para EMC que el IAASB debería considerar a medida que avanza la norma propuesta hasta su finalización?

Sección 4G - Enfoque de consulta y finalización

151. Este borrador en fase de consulta y el memorándum explicativo adjunto (y los materiales complementarios) se traducirán al español y al francés. Se espera que estos documentos traducidos se publiquen a mediados de septiembre de 2021).
152. El IAASB también está planificando un programa de divulgación con el objetivo de fomentar la retroalimentación sobre la norma propuesta de todos los interesados del IAASB con interés en cuestiones relacionadas con las auditorías de entidades menos complejas. Esto incluye:
- (a) Redes sociales, videos, comunicados de prensa, artículos y comunicados.

³⁶ La serie de NIA 800-series incluye: NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*; NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero* y NIA 810 (Revisada), *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

- (b) Seminarios web mundiales y regionales, incluidas mesas redondas cuando sea posible.
- (c) Trabajar con la IFAC para llegar a una amplia base de partes interesadas.

Se publicará un resumen del alcance previsto en el sitio web del IAASB antes de finales de agosto de 2021.

153. El IAASB también reconoce la necesidad de orientación y apoyo para los profesionales ejercientes y las jurisdicciones locales para implementar la nueva norma cuando se haya finalizado, particularmente dado el MEE limitado que se incluye dentro de la norma propuesta. Aunque no está en su mandato de establecimiento de normas, el IAASB considerará además cómo puede trabajar, en su caso, con el NSS, la IFAC y otros para desarrollar dicha guía y materiales de apoyo necesarios. El IAASB agradece los comentarios sobre qué apoyo y orientación serían útiles al implementar y usar la norma propuesta.

Requerimiento de Comentarios – Pregunta específica

19. ¿Qué apoyo y orientación serían útiles al implementar la norma propuesta?

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Generales

Además de las solicitudes de comentarios específicos anteriores, el IAASB también está buscando comentarios sobre las cuestiones que se establecen a continuación:

20. Traducciones—reconociendo que muchos encuestados pueden querer traducir la NIA para EMC final para su adopción en sus propios entornos, el IAASB da la bienvenida a los comentarios sobre potenciales cuestiones de traducción que lo encuestados puedan notar al revisar el BFC-NIA para EMC.
21. Entrada en vigor—reconociendo que la NIA para EMC es una nueva norma, y dada la necesidad de un debido proceso y traducción nacionales, en su caso, el IAASB cree que una fecha de vigencia apropiada para la norma sería para los períodos de presentación de información financieros que comiencen al menos 18 meses después de la fecha de aprobación de una norma final. Se permitiría y alentaría la aplicación anticipada. El IAASB agradece los comentarios sobre si esto proporcionara un período suficiente para respaldar la implementación eficaz de la NIA para EMC.

Sección 5 Auditoría de grupo

154. La Obligatoriedad del BFC-NIA para EMC prohíbe específicamente el uso de la norma propuesta para auditorías de grupo. En consecuencia, si la auditoría es una auditoría de grupo (como se define - consulte la nota al pie 3 en la Parte A del BFC-NIA para EMC), la norma propuesta no se puede utilizar y el auditor deberá utilizar las NIA u otras normas de auditoría aplicables.
155. Como se indica en la Sección 4B (apartados 62 a 63), al decidir excluir las auditorías de grupo, el IAASB consideró que las auditorías de grupo exhiben inherentemente características de complejidad, y son consistentes con otras áreas de complejidad, no se han contemplado en el diseño de la norma propuesta. La complejidad percibida (como se discute a continuación en el apartado 158) impulsaría consideraciones especiales que expandirían los requerimientos del auditor a lo largo del proceso de auditoría.
156. Sin embargo, algunas partes interesadas tienen la opinión de que las auditorías de grupo, que de otra manera cumplen con los requerimientos para utilizar el BFC-NIA para EMC, deben incluirse en el alcance de la norma propuesta. Se destacó que esta exclusión podría afectar potencialmente la adopción de la norma propuesta una vez finalizada. Por lo tanto, el IAASB cree que esta es un área específica en la que le gustaría obtener más información para determinar si incluir auditorías de grupo en la norma propuesta a medida que se finaliza.
157. El resto de la Sección 5 elabora las cuestiones resaltadas en los apartados 154-156, anteriores, en el contexto de si una auditoría de grupo podría ser una auditoría de una EMC y, por lo tanto, debería incluirse en el alcance del BFC-NIA para EMC. Esto debe distinguirse de una situación en la que una sola entidad legal es un componente de un grupo y los estados financieros de la entidad son auditados por razones reglamentarias o de otro tipo, y el auditor de dicha entidad también está involucrado en la realización del encargo de auditoría para los fines del grupo a solicitud del auditor del grupo (es decir, también es un auditor de componente). La decisión de si es adecuado usar el BFC-NIA para EMC para la auditoría de los estados financieros de esa entidad por razones reglamentarios o de otro tipo, se tomará de conformidad con la Obligatoriedad en la Parte A de la norma propuesta. El auditor del grupo es responsable de la auditoría del grupo, lo que incluye, entre otras cuestiones, proporcionar una dirección clara al auditor del componente sobre la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar para los fines de la auditoría del grupo – el auditor del grupo deberá determinar si el uso del BFC-NIA para EMC en ese sentido (es decir, en el componente) es suficiente para sus fines.

Complejidad al realizar auditorías de grupo

158. Además de las cuestiones relacionadas con la complejidad según lo establecido en la Obligatoriedad para auditorías que no son de grupo, hay cuestiones relacionadas específicamente con los estados financieros del grupo que potencialmente podrían hacer que la auditoría sea más compleja. Esto incluye, por ejemplo:
 - *La complejidad de la estructura del grupo.* Un grupo puede ser más complejo que una sola entidad porque un grupo puede tener varias subsidiarias, inversiones de capital contabilizadas, sucursales o divisiones u otras entidades o unidades de negocios, a veces en múltiples ubicaciones. Su estructura legal también puede ser diferente de la estructura operativa (por ejemplo, para efectos fiscales). La complejidad de la estructura del grupo también podría incluir la consideración de la contabilización del crédito mercantil, negocios conjuntos o entidades de propósito especial que también pueden aumentar la complejidad de la auditoría.

- *Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo.* Tener un grupo que está ubicado en múltiples ubicaciones geográficas puede dar lugar a mayores complejidades que surgen de diferentes leyes o regulaciones, idiomas, culturas y prácticas comerciales, y puede haber más complejidades con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, incluso debido a problemas culturales y de idioma o problemas de acceso.
- *La estructura y complejidad del entorno de las TI y los sistemas de las TI del grupo.* Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno y sistemas de TI complejos porque los sistemas de TI para diferentes entidades dentro del grupo no están integrados (por ejemplo, debido a adquisiciones o fusiones recientes). Un grupo también puede utilizar uno o más proveedores de servicios externos para aspectos de su TI.
- *Factores regulatorios relevantes incluido el entorno regulatorio.* Un grupo puede tener operaciones que están sujetas a leyes o regulaciones en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocios en el grupo, que operan en múltiples industrias que están sujetas a diferentes tipos de leyes o regulaciones.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Conocer la propiedad y las relaciones puede ser más complejo en un grupo que involucra a muchas entidades o unidades de negocios o que operan en múltiples jurisdicciones. También pueden surgir complejidades cuando hay cambios en la propiedad a través de la formación, adquisiciones o negocios conjuntos.
- El proceso de consolidación utilizado por el grupo (por ejemplo, sub-consolidaciones y ajustes de consolidación). El nivel de centralización versus descentralización de las actividades o procesos del grupo relevantes para su proceso de información financiera, y la consistencia de las políticas y prácticas contables aplicadas en todo el grupo, también pueden agregar complejidad al proceso de consolidación.

Incluir o excluir auditorías de grupo del alcance del BFC-NIA para EMC

159. El IAASB está abierto a reconsiderar la decisión de excluir las auditorías de grupo basándose en los comentarios de las partes interesadas. Si las auditorías de grupo deben incluirse en la norma propuesta, al IAASB le gustaría explorar cómo se podría hacer esto.
160. Por tanto, en primera instancia, las alternativas en relación con las auditorías de grupo son:
- (a) Las auditorías de grupo continúan excluidas del alcance de la norma propuesta (consistente con el BFC-NIA para EMC); o
 - (b) Las auditorías de grupo se incluyen en el alcance de la norma propuesta. Si se van a incluir auditorías de grupo, se necesita una mayor consideración sobre cómo se puede hacer esto, lo que se analiza más adelante.
161. Si las auditorías de grupo continúan siendo excluidas del BFC-NIA para EMC, esto mantiene el *status quo* y no se necesitan más cambios ni a la Obligatoriedad ni al contenido más amplio de la norma propuesta.
162. Si se van a incluir auditorías de grupo en el BFC-NIA para EMC:
- Esto daría lugar a requerimientos adicionales, lo que haría que la norma propuesta sea más larga y potencialmente más compleja.
 - Es posible que se necesite más juicio profesional para determinar si se puede utilizar el BFC-NIA para EMC (dependiendo de cómo se incorporen los requerimientos para las auditorías de grupo).

- Algunas jurisdicciones podrían, potencialmente, no adoptar la norma.

Alternativas para Incluir Auditorías de Grupo en el Alcance del BFC-NIA para EMC

163. Si la decisión se toma con posterioridad al período de consulta, con base en las respuestas recibidas, para incluir las auditorías de grupo en el alcance del BFC-NIA para EMC, el IAASB deberá considerar cómo se podría hacer esto. Por ejemplo:

- (a) El IAASB podría decidir sobre "sustitutos de la complejidad", por ejemplo, a través de prohibiciones específicas, que limitan a las entidades que son grupos de usar la norma propuesta si caen fuera de los límites prescritos; o
- (b) La norma propuesta describe las características cualitativas de complejidad en una auditoría de grupo y deja la decisión sobre la complejidad a los usuarios de la norma propuesta (de manera similar a que las características cualitativas son operacionalizadas en la Obligatoriedad del BFC-NIA para EMC).

Ambas alternativas tienen ventajas y desventajas, que se describen a continuación.

164. Las decisiones sobre cómo incluir auditorías de grupo en la norma propuesta determinarán el contenido incorporado en el BFC-NIA para EMC si se toma la decisión de incluir auditorías de grupo. Por lo tanto, al IAASB le gustaría escuchar las opiniones de las partes interesadas sobre esto.

Amplio impacto en el BFC-NIA para EMC

165. Si se toma la decisión de incluir auditorías de grupo dentro del alcance del BFC-NIA para EMC, será necesario eliminar la exclusión específica del apartado A.7.(d) en el BFC-NIA para EMC. También será necesario realizar más cambios en la Obligatoriedad dependiendo de las decisiones tomadas sobre cómo incorporar las auditorías de grupo, incluidos, entre otros, los juicios que deberán hacerse con respecto a la naturaleza menos compleja de la auditoría de grupo.

166. Por ejemplo, será necesario aplicar el juicio profesional en el encargo para lo siguiente:

- (a) Si el grupo en su conjunto cumple con los atributos de complejidad que ya están integrados en la Obligatoriedad del BFC-NIA para EMC (es decir, si la auditoría es una auditoría de una EMC).
- (b) Si existe la opción de permitir que el auditor determine la complejidad del grupo, cualquier cuestión adicional que sea relevante para la complejidad de las auditorías del grupo como se establece en la norma.

167. La NIA 600 (Revisada)³⁷ aborda las consideraciones especiales que se aplican a las auditorías de grupo, incluidos los requerimientos para cuando los auditores de componentes están involucrados. Los requerimientos de la NIA 600 se basan en los requerimientos de otras NIA en lo que respecta a incluir requerimientos adicionales para las consideraciones especiales en circunstancias de una auditoría de grupo. Si las auditorías de grupo se incluyen en el alcance del BFC-NIA para EMC, los requerimientos básicos para una auditoría de grupo en la NIA 600 (Revisada) se considerarán de la misma manera que se han incluido los requerimientos básicos de las otras NIA aplicables (ver los principios generales para conocer los requerimientos de la norma propuesta tal como se analiza en la Sección 4E).

³⁷ Ver el apartado 63 en la Sección 4B.

168. Además, cualquier definición nueva o revisada en la NIA 600 (Revisada) debería agregarse a las otras definiciones dentro del Anexo 1 del BFC-NIA para EMC. También puede ser necesario un MEE, sobre la misma base que otros MEE se han incluido en la norma propuesta. También puede ser necesario un examen más detenido para las revisiones de los objetivos de las Partes pertinentes.

Opción 1: El IAASB utiliza un sustituto(s) para la complejidad

169. Si el IAASB usa un sustituto para la complejidad, el IAASB establecería un "límite" o umbral para cuando se puede usar la norma propuesta (estos sustitutos se relacionan específicamente con auditorías de grupo, ya que se asume que el grupo no sería excluido de otra forma, debido a las otras limitaciones establecidas en la Obligatoriedad para utilizar la norma). Estos "indicadores de complejidad" podrían incluir, por ejemplo:
- (a) La participación de los auditores de componentes.
 - (b) Cuando las entidades o unidades de negocios incluidas en los estados financieros del grupo están ubicadas en múltiples ubicaciones que se encuentran en diferentes jurisdicciones o están sujetas a diferentes requerimientos regulatorios.
170. Para ilustrar, y usando la participación de los auditores de componentes como ejemplo, aunque la participación de los auditores de componentes en sí misma no necesariamente genera complejidad, las razones por las que los auditores de componentes tendrían que participar, son a menudo indicativas de complejidad (por ejemplo, puede haber diferentes jurisdicciones, diferentes idiomas, diferentes leyes o regulaciones, actividades descentralizadas, incluidos los sistemas y controles de información, mayor experiencia y conocimiento más profundo de los requerimientos locales por parte de los auditores de componentes, etc.). Por lo tanto, el uso de auditores de componentes podría verse como un "sustituto" para otras cuestiones que aumentarían la complejidad.
171. Al tomar la decisión por adelantado sobre la complejidad y crear un límite o establecer un umbral, algunos miembros de IAASB opinaron que esta opción es más fácil de aplicar en la práctica e implicará juicios menos significativos sobre la complejidad del grupo.
172. Sin embargo, algunos miembros del Consejo destacaron que este enfoque también conlleva el riesgo de que la capacidad de utilizar la norma pueda impulsar otras decisiones sobre la auditoría, tal como si se utilizan o no auditores de componentes, cuando de otro modo sería adecuado hacerlo para lograr una auditoría de calidad. Además, al tener un sustituto(s) restrictivo(s) para la complejidad, puede haber auditorías de grupo que inadvertidamente se excluyan del alcance de la norma propuesta cuando, de otro modo, podrían utilizar la norma.

Impacto sobre el BFC-NIA para EMC

173. Si el enfoque para incorporar auditorías de grupo es usar un límite o umbral como un sustituto de la complejidad (es decir, para establecer los tipos de auditorías de grupo donde es adecuado usar la norma), solo sería necesario incorporar ciertos requerimientos de la NIA 600 (Revisada), (por ejemplo, si el límite es la participación de los auditores de componentes, entonces se podría omitir cualquier requerimiento relacionado con el trabajo de los auditores de componentes).

174. Sin embargo, los requerimientos para abordar otras consideraciones que son relevantes en un encargo de auditoría de grupo aún tendrían que incluirse de la NIA 600 (Revisada)³⁸ (sobre la misma base que los otros “requerimientos básicos” de las otras NIA, se han incorporado en la norma propuesta). Esto incluiría, por ejemplo, los requerimientos relacionados con el plan de auditoría del grupo, el conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable para el grupo y el sistema de control interno del grupo (para todas las entidades o unidades de negocio dentro del grupo), el proceso de consolidación, comunicaciones con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad relevantes para la auditoría del grupo, y evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo.
175. Si el enfoque para incorporar auditorías de grupo es usar un límite o umbral como un sustituto de la complejidad (es decir, para establecer los tipos de auditorías de grupo donde es adecuado usar la norma), solo sería necesario incorporar ciertos requerimientos de la NIA 600 (Revisada), (por ejemplo, si el límite es la participación de los auditores de componentes, entonces se podría omitir cualquier requerimiento relacionado con el trabajo de los auditores de componentes).

Opción 2: Las características cualitativas se utilizan para determinar si la norma propuesta es adecuada para su uso en una auditoría de grupo

176. Alternativamente, el BFC-NIA para EMC podría establecer características cualitativas (como se describe en el apartado 158) específicas para grupos para ayudar a los usuarios de la norma propuesta a determinar, ellos mismos, si un grupo cumpliría el umbral de complejidad con la finalidad de utilizar el BFC-NIA para EMC.
177. El fundamento de esta opción es consistente con la opinión de que la característica utilizada en cualquier corte o umbral no puede, en sí misma, o por sí misma, necesariamente impulsar la complejidad de la auditoría del grupo.
178. Esta opción permitiría a la firma de auditoría o al auditor considerar si hay cuestiones que dan lugar a una complejidad específica a la naturaleza y circunstancias de esa entidad (del grupo) y, por lo tanto, sería más consistente con la premisa básica del BFC-NIA para EMC (es decir, se aplica a entidades que son menos complejas, ya sea que se trate o no de una auditoría de estados financieros de grupo, o si los auditores de componentes están involucrados, la auditoría se realiza en múltiples jurisdicciones, etc.). Sin embargo, en sí mismo, este enfoque aumentaría el juicio necesario sobre si la norma es adecuada o no.
179. El uso de más juicio puede ser motivo de preocupación para algunas partes interesadas que pueden ver un aumento en el riesgo de que el BFC-NIA para EMC se use de manera inadecuada. El mayor uso del juicio también requeriría más documentación sobre la determinación de la idoneidad del uso del BFC-NIA para EMC.

Impacto sobre el BFC-NIA para EMC

180. Si las auditorías de grupo se incorporan en función de las características cualitativas de los grupos que son menos complejos, todos los requerimientos básicos de la NIA 600 (Revisada) deberían incluirse, según sean relevantes y proporcionales para un encargo de una EMC (es decir, los requerimientos relevantes para una auditoría de grupo, como se describe en el apartado 167

³⁸ La finalización de las revisiones de la NIA 600 (Revisada) se espera para diciembre de 2021 y, por lo tanto, esta versión de la norma se utilizará en caso de que se tome la decisión de incorporar auditorías de grupo en el alcance del BFC-NIA para EMC.

anterior, así como aquellos que de otro modo podrían haberse excluido si se hubiera utilizado un umbral, tal como los descritos en el apartado 174). Es probable que este enfoque añada una longitud sustancial al BFC-NIA para EMC.

Requerimiento de Comentarios – Preguntas Específicas

22. El IAASB está buscando opiniones sobre si las auditorías de grupo deben excluirse (o incluirse en) el alcance del BFC-NIA para EMC. Favor de proporcionar las razones de su respuesta.
23. Se solicita a los encuestados en la práctica pública que compartan información sobre el impacto de excluir las auditorías de grupo del alcance del BFC-NIA para EMC sobre el uso de la norma propuesta. En particular:
 - (a) ¿Utilizaría la norma si se excluyeran las auditorías de grupo? ¿Si no, por qué no?
 - (b) Aproximadamente, ¿qué % de las auditorías dentro de su firma de auditoría o práctica serían auditorías de grupo que probablemente podrían usar el BFC-NIA para EMC (es decir, porque es probable que esas auditorías de grupo pueden ser consideradas entidades menos complejas para la finalidad de la norma) excepto por la exclusión específica?
 - (c) ¿Qué ejemplos comunes de estructuras y circunstancias de grupo dentro de su práctica se considerarían un grupo menos complejo?
24. Si las auditorías de grupo se van a incluir en el alcance del BFC-NIA para EMC, cómo se debe hacer (por favor proporcione las razones de su opción preferida):
 - (a) El IAASB establece un sustituto(s) de complejidad para cuándo se puede usar la norma propuesta ("Opción 1 - ver apartado 169); o
 - (b) El BFC-NIA para EMC establece características cualitativas para la complejidad específica de los grupos (Opción 2 - ver apartado 176), para ayudar a los usuarios de la norma propuesta, a determinar ellos mismos si un grupo cumpliría con el umbral de complejidad.
25. ¿Hay otras formas en que las auditorías de grupo podrían incorporarse al alcance de la norma propuesta que no se reflejen en las alternativas descritas anteriormente? Por ejemplo, ¿existen sustitutos de la complejidad distintos de los presentados en el apartado 169 que el IAASB debería considerar?

Presentación Propuesta de los Requerimientos de la Auditoría de Grupo en la NIA para EMC

181. El IAASB también quisiera explorar cómo se pueden presentar los requerimientos de la auditoría de grupo dentro de la norma, si las auditorías de grupo se incluyen en el alcance del BFC-NIA para EMC. Las presentaciones alternativas incluyen:

- (a) *Presentar todos los requerimientos relacionados con las auditorías de grupo en una Parte separada del BFC-NIA para EMC (por ejemplo, en la Parte 10)*

Este enfoque tendría el beneficio de que todos los requerimientos relacionados con las auditorías de grupo se presentarían de manera integral en una Parte de la NIA para EMC propuesta (es decir, como consideraciones especiales para las auditorías de grupo). Este enfoque también permitiría "separar" fácilmente la Parte, si algunas jurisdicciones deciden que esto no sería adecuado para ser aplicado en esa jurisdicción, o que los auditores pueden ignorarlo si la auditoría no es una auditoría de estados financieros de grupo. Debido a que el BFC-NIA para EMC está escrito en el 'flujo de la obligatoriedad', bajo esta opción, probablemente sería necesario hacer una referencia cruzada a esta Parte separada para hacer una conexión entre el flujo del proceso de auditoría y las consideraciones relevantes del auditor relacionadas para los grupos (es decir, esto sería similar a cómo la NIA 600 interactúa con las otras NIA).

- (b) *Presentar los requerimientos correspondientes a las auditorías de grupo dentro de cada Parte del BFC-NIA para EMC (en su caso)*

En esta opción, los requerimientos para las auditorías de grupo se presentarán dentro de cada Parte relevante. Los requerimientos relevantes para las auditorías de grupo podrían presentarse en recuadros separados, o como una subsección, en cada Parte para distinguirlos y facilitar su fácil referencia. El beneficio de este enfoque sería que si la auditoría es una auditoría de estados financieros de grupo, el auditor tendría acceso a todos los requerimientos relevantes organizados en el flujo de la auditoría, lo cual es consistente con cómo se ha desarrollado la norma propuesta. En aquellas circunstancias en las que se aplican los requerimientos para las auditorías de grupo, el auditor tendría fácil acceso a los procedimientos de auditoría del grupo en el flujo de la auditoría y no tendría que consultar otra Parte para determinar los requerimientos relevantes.

Requerimiento de Comentarios – Pregunta Específica

26. Si las auditorías de grupo se incluyen en el BFC-NIA para EMC, ¿cómo deben presentarse los requerimientos relevantes dentro de la norma propuesta (proporcione las razones de su opción preferida):
- (a) Presentar todos los requerimientos relacionados con las auditorías de grupo en una Parte separada; o
 - (b) Presentar los requerimientos correspondientes a las auditorías de grupo dentro de cada Parte relevante.

Anexo 1 – Resumen de las iniciativas locales relevantes

País/Región	Tipo de Iniciativa	Resumen
Bélgica	Norma Separada (En uso)	En marzo de 2019, Bélgica publicó una norma reglamentaria para auditar a las PYME y las pequeñas entidades sin fines de lucro. Esta norma sobre auditorías contractuales de PYME, puede ser realizada, tanto por los auditores registrados como por contadores externos. No se aplica a las auditorías reglamentarias (para las cuales solo se aplican las NIA) e incluye la posibilidad de aplicar las NIA si se acuerda entre las partes relevantes. La definición de PYME está vinculada al umbral de auditorías obligatorias. Sin embargo, cuando se considera que la PYME es compleja, los auditores registrados aplican las NIA.
Francia	Norma Separada (En uso)	En junio de 2019, los Institutos franceses emitieron dos normas independientes y autónomas para la auditoría de Pequeñas Entidades (PE): NEP 911 y NEP 912 (cuya selección se basa en si el auditor está contratado por un período de tres o seis años). Las normas se pueden utilizar cuando no exista un requerimiento legal para designar una auditoría reglamentaria, entre otros criterios. El objetivo de esas normas es definir un enfoque de auditoría proporcionado y establecer solo los requerimientos básicos, basados en principios, que son necesarios en una auditoría de una PE. Las normas son cortas, es decir, solo 10 páginas e independientes, es decir, sin referencia a otras normas. Utilizan la misma noción y conducen al mismo producto final que la auditoría "tradicional", es decir, seguridad razonable, evidencia de auditoría suficiente y adecuada, escepticismo profesional, juicio profesional, cumplimiento total del Código de Ética).
Alemania	Norma Separada (en etapa de borrador)	El Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) está trabajando para consultar un borrador de una norma separada para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas distintas de las EIP, como se define en la UE, en el otoño de 2021.

India	Norma Separada (Borrador en fase de consulta)	En febrero de 2021, la Consejo de Normas de Auditoría y Aseguramiento del Instituto de Contadores Públicos en India publicó un borrador para una nueva norma para auditorías de entidades más pequeñas y menos complejas (que estuvo abierto para comentarios hasta finales de marzo de 2021). La norma propuesta no se aplica a empresas y otras entidades que cumplen criterios específicos (criterios cuantitativos y de la industria). En el momento de esta publicación, los resultados del borrador en fase de consulta aún no estaban disponibles.
Federación Nórdica (Suecia, Dinamarca, Finlandia, Islandia y Noruega)	Norma Separada (Borrador en fase de consulta)	En junio de 2015, se publicó una consulta sobre una “Norma nórdica para auditorías de pequeñas entidades”. El borrador de la norma fue desarrollado por la Federación Nórdica de Contadores Públicos para consulta en Suecia, Dinamarca, Finlandia, Islandia y Noruega. Se recibieron respuestas de todo el mundo, no solo de los países destinatarios previstos. Los encuestados hicieron eco del llamado a que se hiciera algo, pero tenían opiniones encontradas sobre lo que debería ser. Uno de los principales mensajes de las respuestas fue que, para que esta iniciativa tuviera éxito, se necesitaba una respuesta internacional en lugar de regional. A la luz de esto, la Federación Nórdica de Contadores Públicos continuó alentando al IAASB a concentrar sus esfuerzos en esta área.
Sri Lanka	Norma Separada (En uso)	En 2018, Sri Lanka emitió la “Norma de auditoría de Sri Lanka para las auditorías de empresas comerciales no específicas” (SLAuS). El SLAuS se desarrolló en el Instituto de Contadores Públicos de Sri Lanka y en su desarrollo se utilizó el borrador de la Norma Nórdica. La Norma es aplicable para auditorías de entidades pequeñas y medianas (que no tienen responsabilidad pública y publican estados financieros con propósito general para usuarios externos).

MEMORANDUM EXPLICATIVO PARA BFC-NIA PARA EMC

Suiza	Norma Separada (En uso)	Dentro de la Ley de Sociedades Suiza, las grandes entidades, así como las entidades que cotizadas, están sujetas a una auditoría de alcance completo (incluida una declaración sobre el diseño y la implementación de controles internos sobre la información financiera), mientras que las PYME están sujetas a un examen legal limitado, es decir, un encargo de aseguramiento negativo. Si bien se ha establecido una norma separada para el examen reglamentario limitado, la auditoría de alcance completo se realiza aplicando las normas de auditoría suizas. Estas normas representan las NIA, con ciertos complementos para problemas específicos de Suiza.
-------	----------------------------	--

Además del desarrollo de normas separadas, países de todo el mundo han creado guías nacionales sobre la aplicación proporcional de las NIA (por ejemplo, Austria, Australia, Bélgica, Bulgaria, Alemania, Hungría, Italia, República Eslovaca, Suiza), así como la creación de herramientas de TI con apoyo nacional para auditorías de pequeñas entidades o EMC (por ejemplo, EE.UU., Bélgica, Bulgaria, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Islandia, Letonia, Países Bajos, Noruega, Suiza).

Anexo 2 – Requerimiento de comentarios: Resumen de Preguntas

Guía para los encuestados

Se solicita a los encuestados que comenten sobre la claridad, comprensibilidad y practicidad de la aplicación del BFC-NIA para EMC. En este sentido, los comentarios serán más útiles si se identifican aspectos específicos del BFC-NIA para EMC y se incluyen las razones de cualquier preocupación acerca de la claridad, la comprensibilidad y la practicidad de la aplicación, junto con sugerencias de mejora. También son bienvenidas las sugerencias específicas para cualquier cambio propuesto en la redacción del BFC-NIA para EMC.

Los encuestados son libres de abordar solo las cuestiones aplicables para ellos, o todas ellas. Cuando un encuestado está de acuerdo con las propuestas del BFC-NIA para EMC, será de gran ayuda para el IAASB conocer su opinión debido a que el apoyo a las propuestas del IAASB no siempre pueden inferirse cuando no se establece específicamente.

Sección 4A - Posicionamiento general del BFC-NIA para EMC

1. Se buscan opiniones sobre:³⁹
 - (a) ¿La naturaleza independiente de la norma propuesta, incluido el detalle de cualquier área de preocupación en la aplicación de la norma propuesta, o los posibles obstáculos que puedan afectar este enfoque?
 - (b) El título de la norma propuesta.
 - (c) Cualquier otra cuestión relacionada con el BFC-NIA para EMC tal como se discute en esta sección (Sección 4A).
2. ¿Está de acuerdo con las modificaciones de concordancia propuestas al Prefacio del IAASB (véanse los apartados 39-40)? Si no es así, ¿por qué no y qué cambios adicionales pueden ser necesarios?

Sección 4B – Obligatoriedad de la Norma

3. Se buscan opiniones sobre la Obligatoriedad (o alcance) del BFC-NIA para EMC (Parte A de la norma propuesta). En particular:
 - (a) ¿Se puede implementar la Obligatoriedad tal como se presenta? ¿Si no, por qué no?
 - (b) ¿Existen consecuencias no deseadas que pudieran surgir, que el IAASB aún no ha considerado?
 - (c) ¿Hay áreas específicas dentro de la Obligatoriedad que no están claras?
 - (d) ¿Conseguirá la Obligatoriedad, según lo establecido, el objetivo previsto de informar adecuadamente a las partes interesadas sobre el alcance de la norma propuesta?

³⁹ Hay una pregunta general al final de la Sección 4F (pregunta 17) para compartir sus puntos de vista sobre si, en general, el BFC-NIA para EMC satisface las necesidades de los usuarios y otras partes interesadas y si la norma propuesta puede ser utilizada y será utilizada. Es mejor responder esa pregunta después de haber considerado todas las cuestiones relevantes explicadas en este memorándum y el contenido de la norma propuesta.

- (e) ¿La función propuesta de las autoridades legislativas o reguladoras o de los organismos locales relevantes con autoridad para emitir normas en jurisdicciones individuales es claro y adecuado?
4. ¿Está de acuerdo con las limitaciones propuestas relacionadas con el uso del BFC-NIA para EMC? Si no es así, ¿por qué y qué cambios (aclaraciones, adiciones u otras modificaciones) deben realizarse? Por favor distinga su respuesta entre:
- (a) Prohibiciones específicas; y
 - (b) Características cualitativas.
- Si proporciona comentarios en relación con las prohibiciones específicas o las características cualitativas, será útil indicar claramente los elementos específicos con los que se relacionan sus comentarios y, en el caso de adiciones (totalidad), sea específico sobre el elemento(s) que cree que debe agregarse y sus razones.
5. Con respecto a la Guía Complementaria de la Obligatoriedad:
- (a) ¿Es útil la guía para comprender la Obligatoriedad? ¿Si no, por qué no?
 - (b) ¿Hay otras cuestiones que deberían incluirse en la guía?
6. ¿Hay otras cuestiones relacionadas con la Obligatoriedad que el IAASB debería considerar a medida que avanza el BFC-NIA para EMC hasta su finalización?

Sección 4C – Principios Clave Utilizados en el Desarrollo del BFC-NIA para EMC

7. Se buscan opiniones sobre los principios clave utilizados en el desarrollo del BFC-NIA para EMC como se establece en esta Sección 4C.⁴⁰ Estructure su respuesta de la siguiente manera:
- (a) El enfoque de cómo se han incorporado los requerimientos de las NIA en la norma propuesta (ver los apartados 74 a 77).
 - (b) El enfoque de los objetivos de cada parte de la norma propuesta (ver los apartados 78 a 80).
 - (c) Los principios en relación con el escepticismo profesional y el juicio profesional, los requerimientos de ética aplicables y la gestión de la calidad (ver los apartados 81 a 84).
 - (d) El enfoque del MEE (ver los apartados 85 a 91), que incluye:
 - (i) El contenido del MEE, incluido si cumple la finalidad para el que está destinado.
 - (ii) La suficiencia del MEE.
 - (iii) La forma en que se ha presentado el MEE dentro de la norma propuesta.

Sección 4D - Diseño general y estructura del BFC-NIA para EMC

8. Proporcione sus puntos de vista sobre el diseño general y la estructura del BFC-NIA para EMC, incluida, en su caso, la aplicación de los principios de redacción (apartados 98-101).

⁴⁰ La Sección 4E siguiente, aborda el contenido del BFC-NIA para EMC, incluidas preguntas específicas para que los encuestados proporcionen sus comentarios detallados sobre el contenido de la norma propuesta.

Sección 4E – Contenido del BFC-NIA para EMC

9. Por favor proporcione sus opiniones sobre el contenido de cada una de las **Partes 1 a 8** del BFC-NIA para EMC, incluida la integridad de cada parte. Al responder a esta pregunta, distinga sus comentarios utilizando un subtítulo para cada una de las Partes de la norma propuesta.
10. Para la **Parte 9**, ¿está de acuerdo con el enfoque adoptado en el BFC-NIA para EMC con respecto a los requerimientos de información del auditor, que incluyen:
 - (a) La presentación, el contenido y la integridad de la Parte 9.
 - (b) ¿El enfoque para incluir un formato y contenido específicos de un informe de auditoría sin modificaciones como requerimiento?
 - (c) El enfoque para proporcionar ejemplos de informes de auditoría en la Guía Complementaria sobre informes.
11. Con respecto a la Guía Complementaria sobre Informes:
 - (a) ¿Es útil el material de apoyo? Si no es así, ¿por qué no?
 - (b) ¿Hay otras cuestiones que deberían incluirse en relación con la presentación de informes?
12. ¿Hay áreas dentro de las Partes 1 a 9 de la norma propuesta donde, en su opinión, la norma puede mejorarse? Si es así, proporcione sus razones y describa dichas mejoras. Será útil si indica claramente las partes específicas a las que se refieren sus comentarios.

Sección 4F – Otras cuestiones

13. Por favor proporcione sus opiniones sobre la transición:
 - (a) ¿Existe algún aspecto de la norma propuesta, además de lo que se ha descrito anteriormente, que pueda crear desafíos para la transición a las NIA?
 - (b) ¿Qué materiales de apoyo ayudarían a abordar estos desafíos?
14. ¿Está de acuerdo con el enfoque propuesto para las futuras actualizaciones y el mantenimiento de la Norma y la guía complementaria relacionada?
15. Para cualquier revisión posterior de la norma una vez que entre en vigor, ¿debería permitirse la adopción anticipada? ¿Si no, por qué no?
16. ¿Debería incluirse una parte separada de la serie NIA-800 dentro del BFC-NIA para EMC? Favor de proporcionar las razones de su respuesta.
17. En su opinión, ¿El BFC-NIA para EMC cubrirá las necesidades de los usuarios y otras partes interesadas para un encargo que le permita al auditor obtener una seguridad razonable para expresar una opinión de auditoría y para el cual se ha desarrollado la norma propuesta? ¿Si no, por qué no? Por favor, estructure sus comentarios a esta pregunta de la siguiente manera:
 - (a) Si la norma propuesta puede y será utilizada en su jurisdicción.
 - (b) Si la norma propuesta satisface las necesidades de los auditores, entidades auditadas, usuarios de estados financieros auditados y otras partes interesadas.
 - (c) Si hay aspectos de la norma propuesta que pueden crear desafíos para la implementación (de ser así, cómo se pueden abordar dichos desafíos).

18. ¿Hay otras cuestiones relacionados con el BFC-NIA para EMC que el IAASB debería considerar a medida que avanza la norma propuesta hasta su finalización?

Sección 4G - Enfoque de Consulta y Finalización

19. ¿Qué apoyo y orientación serían útiles al implementar la norma propuesta?
20. Traducciones – reconociendo que muchos encuestados pueden querer traducir la NIA para EMC final para su adopción en sus propios entornos, el IAASB da la bienvenida a los comentarios sobre potenciales cuestiones de traducción que lo encuestados puedan notar al revisar el BFC-NIA para EMC.
21. Entrada en vigor—reconociendo que la NIA para EMC es una nueva norma, y dada la necesidad de un debido proceso y traducción nacionales, en su caso, el IAASB cree que una fecha de vigencia apropiada para la norma sería para los períodos de presentación de información financieros que comiencen al menos 18 meses después de la fecha de aprobación de una norma final. Se permitiría y alentaría la aplicación anticipada. El IAASB agradece los comentarios sobre si esto proporcionara un período suficiente para respaldar la implementación eficaz de la NIA para EMC.

Sección 5 – Auditoría de grupo

22. El IAASB está buscando opiniones sobre si las auditorías de grupo deben excluirse (o incluirse en) el alcance del BFC-NIA para EMC. Favor de proporcionar las razones de su respuesta.
23. Se solicita a los encuestados en la práctica pública que compartan información sobre el impacto de excluir las auditorías de grupo del alcance del BFC-NIA para EMC sobre el uso de la norma propuesta. En particular:
- (a) ¿Utilizaría la norma si se excluyeran las auditorías de grupo? ¿Si no, por qué no?
 - (b) Aproximadamente, ¿qué % de las auditorías dentro de su firma de auditoría o práctica serían auditorías de grupo que probablemente podrían usar el BFC-NIA para EMC (es decir, porque es probable que esas auditorías de grupo pueden ser consideradas entidades menos complejas para la finalidad de la norma) excepto por la exclusión específica?
 - (c) ¿Qué ejemplos comunes de estructuras y circunstancias de grupo dentro de su práctica se considerarían un grupo menos complejo?
24. Si las auditorías de grupo se van a incluir en el alcance del BFC-NIA para EMC, el IAASB busca opiniones sobre cómo se debe hacer (por favor proporcione las razones de su opción preferida):
- (a) El IAASB establece un sustituto(s) de complejidad para cuándo se puede usar la norma propuesta (“Opción 1 - ver apartado 169); o
 - (b) El BFC-NIA para EMC establece características cualitativas para la complejidad específica de los grupos (Opción 2 - ver apartado 176), para ayudar a los usuarios de la norma propuesta, a determinar ellos mismos si un grupo cumpliría con el umbral de complejidad.
25. ¿Hay otras formas en que las auditorías de grupo podrían incorporarse al alcance de la norma propuesta que no se reflejen en las alternativas descritas anteriormente? Por ejemplo, ¿existen sustitutos de la complejidad distintos de los presentados en el apartado 169 que el IAASB debería considerar?

26. Si las auditorías de grupo se incluyen en el BFC-NIA para EMC, ¿cómo deben presentarse los requerimientos relevantes dentro de la norma propuesta (proporcione las razones de su opción preferida):
- (a) Presentar todos los requerimientos relacionados con las auditorías de grupo en una Parte separada; o
 - (b) Presentar los requerimientos correspondientes a las auditorías de grupo dentro de cada Parte relevante.

BORRADOR

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA PARA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS PROPUESTA

CONTENIDO

	Página
Prefacio–NIA para EMC	66
A. Autoridad de la NIA para auditorías de estados financieros de Entidades Menos Complejas	71
1. Conceptos Fundamentales, Principios Generales y Requerimientos Generales.....	75
1.1. Fecha de entrada en vigor	75
1.2. Requerimientos de ética aplicables y gestión de la calidad en la firma de auditoría	75
1.3. Objetivos globales del auditor	76
1.4. Conceptos fundamentales y principios generales para la realización de la auditoría	77
1.5. Fraude	78
1.6. Ley o regulación	80
1.7. Partes vinculadas	81
1.8. Comunicaciones generales con la Dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	82
2. Evidencia de auditoría y documentación.....	84
2.1. Objetivos	84
2.2. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	84
2.3. Información que se utilizará como evidencia de auditoría	85
2.4. Procedimientos para obtener evidencia de auditoría	86
2.5. Requerimientos generales de la documentación	87
3. Gestión de la calidad del encargo.....	89
3.1. Objetivo	89
3.2. Las responsabilidades del socio el encargo	89
3.3. Requerimientos específicos de la documentación	93
4. Aceptación o Continuidad de un Encargo de Auditoría y Encargos de Auditoría Iniciales.....	94
4.1. Objetivos	94

4.2. Determinar que la NIA para EMC es adecuada para el encargo de auditoría	95
4.3 Condiciones previas para una auditoría	95
4.4. Consideraciones adicionales en la aceptación del encargo	96
4.5. Términos del encargo de auditoría	97
4.6. Encargos iniciales de auditoría	97
4.7. Requerimientos específicos de comunicación	99
4.8. Requerimientos específicos de documentación	99
5. Planificación.....	100
5.1. Objetivos	100
5.2. Actividades de planificación	100
5.3. Importancia relativa (materialidad)	104
5.4. Requerimientos específicos de comunicación	105
5.5. Requerimientos específicos de documentación	106
6. Identificación y Valoración de Riesgos.....	107
6.1 Objetivos	107
6.2. Procedimientos para identificar y valorar los riesgos y actividades relacionadas	107
6.3. Conocimiento de los aspectos relevantes de la entidad	109
6.4. Identificación de riesgos de incorrección material	117
6.5. Valoración del riesgo	118
6.6. Indagaciones específicas ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad	121
6.7. Requerimientos específicos de comunicación	122
6.8. Requerimientos específicos de documentación	122
7. Respuestas a los Riesgos Valorados de Incorrección Material.....	124
7.1. Objetivos	124
7.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros	125
7.3. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	126
7.4. Áreas de enfoque específicas	131
7.5. Acumulación de incorrecciones	140
7.6. Requerimientos específicos de comunicación	140
7.7. Requerimientos específicos de documentación	141

8. Concluyendo.....	142
8.1. Objetivos	142
8.2. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	142
8.3. Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global	143
8.4. Hechos posteriores	143
8.5. Evaluaciones del auditor y otras actividades para respaldar la conclusión del auditor	145
8.6. Manifestaciones escritas de la Dirección y de los responsables del gobierno de la entidad	147
8.7. Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad	149
8.8. Requerimientos específicos de comunicación	149
8.9. Requerimientos específicos de documentación	150
9. Formación de la Opinión e Informe.....	152
9.1 Objetivos	152
9.2 Formación de la opinión sobre los estados financieros	152
9.3. Forma de la opinión	154
9.4. Informe de auditoría	154
9.5 Modificaciones a la opinión	157
9.6. Otros párrafos en el informe de auditoría	164
9.7. Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos	167
9.8. Otra información	168
Apéndices.....	170
Anexo 1–Glosario de Términos	170
Anexo 2– Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material (Parte 6)	171
Anexo 3– Factores del riesgo de fraude	172
Anexo 4–Afirmaciones	175
Anexo 5– Ejemplo de Carta del Encargo	177
Anexo 6– Ejemplo de carta de manifestaciones	180

Prefacio–NIA para EMC

- P.1. Esta norma (es decir, la NIA para EMC) ha sido diseñada para lograr una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, para auditorías de estados financieros de Entidades Menos Complejas (EMC) en los sectores público y privado. La norma ha sido desarrollada para reflejar la naturaleza y las circunstancias de una auditoría de estados financieros de una EMC y dar como resultado el desarrollo consistente de un encargo de auditoría de calidad. Los encargos de auditoría de calidad se logran al planear y realizar encargos y al presentar informes de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar el objetivo de esta norma, involucra el ejercicio del juicio profesional y del escepticismo profesional.
- P.2. La Parte A establece la autoridad para esta norma. Una descripción clara de los tipos de entidades para las que se ha diseñado una auditoría de conformidad con esta norma, como se establece en la Parte A, es esencial para que:
- El IAASB puede decidir sobre los objetivos y requerimientos para su inclusión dentro de la NIA para EMC, que sean apropiados para una auditoría de una EMC; y
 - Las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas (como los emisores de normas nacionales u organizaciones profesionales de contabilidad), firmas de auditoría, auditores y otros serán informados del alcance previsto de la norma.
- P.3. Las descripciones del tipo de entidades para las que se permite una auditoría de conformidad con esta norma, recaen en las autoridades legislativas y reguladoras o en los organismos locales pertinentes. Dichas descripciones pueden alinearse o no con las limitaciones de uso establecidas en la Parte A. El alcance previsto de esta norma corresponde a las cuestiones que describen una auditoría de estados financieros de una EMC conforme a lo establecido en la Parte A y no contempla descripciones jurisdiccionales.
- P.4. Esta norma no anula las leyes o regulaciones locales que rigen las auditorías de estados financieros en una jurisdicción en particular.
- P.5. Si esta norma se utiliza para encargos de auditoría distintos a los contemplados en la Parte A, el auditor no puede representar el cumplimiento de la NIA para EMC en el informe de auditoría.

El marco de información financiera aplicable

- P.6. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Esta norma no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con esta norma se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.

Responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección sobre la preparación de los estados financieros

La extensión de las responsabilidades de la dirección o de la forma en que se describen, pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. Si bien puede haber diferencias en el alcance de esas responsabilidades o en la forma en que se describen, una auditoría de conformidad con esta norma se realiza sobre la premisa de que la dirección, y cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido y entendido que tienen la responsabilidad:

- *De la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.*
- *Del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y*
- *De proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento que sea relevante para la preparación de los estados financieros, a la información adicional que el auditor pueda solicitar y acceso sin restricciones a personas dentro de la entidad de quienes el auditor determine que es necesario obtener evidencia de auditoría.*

- P.7. El marco de información financiera aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido o también puede comprender requerimientos legales o reglamentarios. En algunos casos, el marco de información financiera puede comprender a la vez normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido y por requerimientos legales o reglamentarios.
- P.8. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique cómo contabilizar o revelar todas las transacciones o eventos, el marco normalmente incorpora principios suficientemente amplios que pueden servir como base para desarrollar y aplicar políticas contables consistentes con los conceptos del marco que subyacen a los requerimientos.
- P.9. Algunos marcos de información financiera son marcos de presentación razonable, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Esta norma cubre ambos marcos. El término “marco de presentación razonable” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:
- (i) Reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
 - (ii) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

La auditoría de estados financieros

- P.10. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. Como base para la opinión del auditor, esta norma requiere que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- P.11. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría, a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión, sea más convincente que concluyente.

Limitaciones inherentes a la auditoría

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

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con esta norma. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con esta norma. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente.

Formato de la NIA para EMC

P.12. La NIA para EMC incluye:

- La Autoridad (Parte A), que establece las circunstancias por las cuales la NIA para EMC está prohibida o no es apropiada para su uso.
- La Parte 1, que establece los conceptos fundamentales y los principios generales que se aplicarán a lo largo de la auditoría.
- La Parte 2, que establece los requerimientos generales de evidencia de auditoría y documentación, así como el objetivo general de la auditoría.

- La Parte 3, que establece las obligaciones y responsabilidades del auditor y del socio del encargo para la gestión de la calidad en una auditoría de una EMC.
- Las partes 4 a 9, que siguen el flujo de un encargo de auditoría, y establecen los requerimientos detallados para la auditoría. Cada una de estas Partes también incluye requerimientos específicos de comunicación y documentación según sea necesario.
- Anexos, que incluyen el glosario de términos utilizados en esta norma, afirmaciones, un ejemplo de carta del encargo y un ejemplo de una carta de representación, así como otros materiales de apoyo relevantes para la implementación de los requerimientos de esta norma.

P.13. El contenido de cada Parte incluye:

- Material introductorio en un recuadro separado que establece el contenido y el alcance de esa Parte (pero no crea obligaciones adicionales para el auditor).
- Objetivo(s), que vinculan los requerimientos de esa Parte y el objetivo general de la auditoría.
- Requerimientos que deben cumplirse, excepto cuando el requerimiento sea condicional y la condición no exista. Todos los requerimientos se enumeran en relación con la Parte correspondiente, por ejemplo, A.1., A.2., o 1.1.1., 1.1.2., etc. Los requerimientos se expresan utilizando "deberá".
- Material Explicativo Esencial (MEE), diseñado para proporcionar una explicación adicional relevante para una subsección o un requerimiento específico. Todo el MEE se presenta en cursiva dentro de recuadros azules separados. Hay dos tipos de MEE: MEE introductorio general que explica el contexto de la sección que sigue y MEE específico para el requerimiento directamente encima.

P.14. Las definiciones, que describen los significados atribuidos a ciertos términos para el propósito de esta norma, se pueden encontrar en el Glosario de Términos en el Anexo 1.⁴¹ Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación consistente de los requerimientos y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias. A menos que se indique lo contrario, las definiciones tienen los mismos significados en toda esta norma.

Materiales de apoyo no autorizados

P.15. El IAASB puede emitir publicaciones del personal u otro material no autorizado para respaldar la implementación de la NIA para EMC.

Entidades del sector público

P.16. Esta norma es relevante para encargos en el sector público si se cumplen los criterios establecidos en la Autoridad de la Parte A. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público

⁴¹ Las definiciones en esta norma son consistentes con las definiciones en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) (es decir, contenidas en el Glosario de Términos del IAASB dentro del Volumen 1 del Manual del IAASB). El Glosario de Términos en el Anexo 1, también incluye otros términos relevantes del Glosario de Términos del Manual de IAASB que no están definidos pero que se usan en las NIA.

pueden verse afectadas por el mandato de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones (tales como resoluciones legislativas, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de conformidad con esta norma. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en esta norma. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (International Organization of Supreme Audit Institutions) o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

- P.17. El marco de información financiera aplicable en una entidad del sector público está determinado por los marcos legislativos y regulatorios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Las cuestiones que pueden ser consideradas en la aplicación de la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables, y cómo se aplica en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluyen si la entidad aplica un principio contable de acumulación total o un principio contable de efectivo, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un híbrido.
- P.18. La propiedad de una entidad del sector público puede no tener la misma relevancia que en el sector privado porque las decisiones relacionadas con la entidad pueden tomarse fuera de la entidad como resultado de procesos políticos. Por lo tanto, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Las cuestiones que pueden ser relevantes incluyen comprender la capacidad de la entidad para 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.
- P.19. En su caso, se han incluido en el MEE consideraciones específicas para las entidades del sector público.

Mantenimiento de la NIA para EMC

- P.20. El IAASB espera proponer modificaciones a la NIA para EMC periódicamente. El IAASB considerará el impacto en la NIA para EMC como parte de un proyecto para revisar o desarrollar una nueva NIA, y se hará una determinación en cuanto a la urgencia de la necesidad de un cambio a esta norma. Al desarrollar el borrador para discusión de los cambios para la NIA para EMC, el IAASB considerará cualquier asunto específico que haya sido traído a la atención del IAASB con respecto a la aplicación de la NIA para EMC. El IAASB espera que haya un período de al menos dieciocho meses entre el momento en que se emiten las modificaciones a la NIA para EMC y la fecha de entrada en vigor de esas modificaciones.

A. Autoridad de la NIA para auditorías de estados financieros de Entidades Menos Complejas

- A.1. La Parte A establece la autoridad de la NIA para EMC al describir las prohibiciones específicas y las características cualitativas que harán que la norma sea inapropiada para su uso en una auditoría de estados financieros de una EMC. Los requerimientos de esta NIA para EMC han sido diseñados para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancia típicas de una auditoría de una EMC (es decir, no abordan cuestiones o circunstancias complejas).
- A.2. Esta NIA para EMC no puede utilizarse para auditorías que no sean auditorías de estados financieros de EMC. Si la NIA para EMC se utiliza para una auditoría fuera del alcance previsto de esta norma, el cumplimiento de los requerimientos de la NIA para EMC no será suficiente para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar una opinión de seguridad razonable.

Limitaciones para el uso de la NIA para EMC

- A.3. Las limitaciones para el uso de la NIA para EMC se clasifican en dos categorías:
- Clases específicas de entidades para las que está prohibido el uso de la NIA para EMC (es decir, prohibiciones específicas); y
 - Características cualitativas que, de ser exhibidas por una entidad, impiden el uso de la NIA para EMC para la auditoría de los estados financieros de esa entidad.
- A.4. Esta sección explica estas limitaciones para el uso de la NIA para EMC. La *Guía Complementaria para la Autoridad de la Norma* (la Guía Complementaria) explica con más detalle las cuestiones que pueden ser relevantes en la determinación del uso de la NIA para EMC.

Prohibiciones específicas

- A.5. Las entidades que tienen características de interés público podrían incorporar un nivel de complejidad de hecho o apariencia y tienen específicamente prohibido usar la NIA para EMC.
- A.6. El apartado A.7. establece las clases de entidades para las que el uso de esta norma está específicamente prohibido. Las clases del apartado A.7.(a), (b) y (d) son prohibiciones absolutas y no pueden modificarse. Las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas pueden modificar cada clase descrita en el apartado A.7.(c), pero una clase no puede eliminarse. Se pueden realizar modificaciones agregando una clase de entidades a la lista de entidades prohibidas, permitiendo que subconjuntos específicos dentro de una clase puedan usar la norma o usando umbrales cuantitativos para prohibir el uso la norma. Las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas pueden eliminar o enmendar posteriormente las modificaciones que hayan realizado.
- A.7. La ISA para EMC no se deberá utilizar si:
- (a) La ley o regulación:
 - (i) Prohíbe explícitamente el uso de la NIA para EMC (es decir, la norma no está autorizada para su uso en una jurisdicción en particular); o

- (ii) Especifica el uso de normas de auditoría, distintas de las NIA para EMC, para una auditoría de estados financieros en esa jurisdicción.
- (b) La entidad es una entidad cotizada.
- (c) Una entidad cumple uno de los siguientes criterios:⁴²
 - (i) Una entidad cuya principal función es la captación de depósitos del público;
 - (ii) Una entidad en la que una de sus funciones principales es proporcionar seguros al público;
 - (iii) Una entidad cuya función es proporcionar beneficios post-empleo;
 - (iv) Una entidad cuya función es actuar como vehículo de inversión colectiva y que emite instrumentos financieros redimibles al público; o
 - (v) Una clase de entidades donde el uso de la NIA para EMC está prohibido para esa clase específica de entidad por una autoridad legislativa o reguladora o un organismo local relevante con autoridad para establecer normas en la jurisdicción.
- (d) La auditoría es una auditoría de los estados financieros del grupo.⁴³

Características cualitativas

A.8. Si un encargo de auditoría no tiene prohibido el uso de la NIA para EMC como se establece en el apartado A.7., sería inapropiado realizar una auditoría a los estados financieros de la entidad utilizando la NIA para EMC si la entidad presenta lo siguiente:

- Cuestiones o circunstancias complejas relacionados con la naturaleza y alcance de las actividades comerciales, operaciones y transacciones relacionadas y eventos de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros.
- Asuntos, temas y cuestiones que aumentan o indican la presencia de complejidad, tal como los relacionados con la propiedad, los arreglos de gobierno corporativo, las políticas, los procedimientos o procesos establecidos por la entidad.

Estos son indicadores o representaciones de cuestiones o circunstancias para las cuales la NIA para EMC no ha sido diseñada para abordar.

A.9. De conformidad con el apartado A.8., la NIA para EMC es inapropiada para la auditoría de estados financieros si una entidad exhibe una o más de las siguientes características:

- Las actividades comerciales de la entidad, el modelo de negocios o la industria en la que opera la entidad dan como resultado riesgos generalizados que aumentan la complejidad de

⁴² Ver los apartados 51-63 del Memorándum Explicativo adjunto.

⁴³ De conformidad con la NIA 600 (Revisada) propuesta, *Consideraciones especiales: auditorías de estados financieros del grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, los estados financieros del grupo son estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocios a través de un proceso de consolidación. El término proceso de consolidación se refiere no solo a la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sino también a la presentación de estados financieros combinados y a la agregación de la información financiera de entidades o unidades de negocio, tales como sucursales o divisiones. Esta definición puede cambiar a medida que se finalice la NIA 600 (Revisada). Ver los apartados 62-63 y sección 5 del Memorándum Explicativo adjunto para obtener más preguntas relacionadas con las auditorías de grupo.

la auditoría, tal como cuando la entidad opera en mercados nuevos o emergentes, o entidades en la etapa de desarrollo.

- La estructura organizacional no es relativamente sencilla o simple, tal como:
 - Múltiples niveles y líneas información, con muchas personas involucradas en la presentación de informes financieros, para adaptarse a las actividades comerciales de la entidad; o
 - Incluidas entidades o acuerdos inusuales, tales como entidades de propósito especial, negocios conjuntos complejos, acuerdos de financiamiento fuera del balance general u otros acuerdos de financiamiento complejos.
- Las estructuras de propiedad o supervisión son complejas.
- Las operaciones de la entidad están sujetas a un mayor grado de regulación o a una supervisión regulatoria significativa, tal como estar sujeta a regulaciones prudenciales.
- Las transacciones son complejas o el sistema de información y los procesos relacionados relevantes para los estados financieros de la entidad son complejos, de modo que la recopilación y el procesamiento de datos implican una contabilidad o cálculos complejos.
- El entorno de las TI de la entidad o los sistemas de las TI son complejos, como cuando el entorno y los procesos de las TI involucran aplicaciones de TI altamente personalizadas o altamente integradas con recursos internos o proveedores de servicios externos que tienen habilidades de mantenimiento y desarrollo de software del entorno de TI para respaldar el entorno de las TI y los procesos.
- Las estimaciones contables de la entidad están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o la base de medición requiere métodos complejos que pueden involucrar múltiples fuentes de datos o supuestos históricos y prospectivos, con múltiples interrelaciones entre ellos.

Esta lista no es exhaustiva y es posible que también deban considerarse otras cuestiones relevantes. Cada una de las características cualitativas por sí sola puede no ser suficiente para determinar si la NIA para EMC es apropiada o no en las circunstancias, por lo tanto, las cuestiones descritas en la lista deben considerarse, tanto individualmente como en combinación. La presencia de una característica exhibida por una entidad no necesariamente excluye el uso de la NIA para EMC para esa entidad. A pesar de que se utilice el juicio profesional para determinar si la norma es adecuada para su uso, si existe incertidumbre sobre si una auditoría es una auditoría de estados financieros de una EMC, el uso de la NIA para EMC no es adecuado.

Responsabilidades de las autoridades legislativas o reguladoras o de los organismos locales pertinentes

- A10. Las decisiones sobre el uso requerido o permitido de las Normas Internacionales del IAASB recaen en las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas (tales como reguladores u organismos de supervisión, emisores de normas nacionales, organizaciones de profesionales de la contabilidad u otros, según

corresponda) en jurisdicciones individuales. Esto se aplica a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y a la NIA para EMC.

A.11. Como parte del proceso de adopción e implementación local, las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas pueden:

- (a) Modificar, pero no eliminar, las clases de entidades del apartado A.7.(c)(i) - (iv) al, por ejemplo, aplicar criterios cuantitativos a una clase o modificarla de otra forma como se establece en el apartado A.6.; o
- (b) Limitar aún más el uso de la norma en el apartado A.7.(c)(v) mediante la inclusión de una(s) clase(s) adicional(es) de entidad o mediante el establecimiento de criterios de tamaño específicos (tales como usar los ingresos, activos o límites de número de empleados).

Al hacerlo, se deben considerar las prohibiciones específicas y las características cualitativas, así como otras necesidades específicas que puedan ser relevantes en la jurisdicción. La Guía complementaria puede ser útil para determinar el uso permitido de la norma para una jurisdicción.

Firmas de auditoría y auditores

A.12. Las firmas son responsables de establecer políticas o procedimientos en relación con el uso permitido de la NIA para EMC por parte de los equipos del encargo de la firma de auditoría.⁴⁴ Al hacerlo, la firma toma en consideración las prohibiciones específicas para el uso de la norma en el apartado A.7., Incluyendo cualquier modificación o limitación adicional aplicable para la jurisdicción, así como las características cualitativas descritas en los apartados A.8.–A .9. La firma de auditoría también puede limitar aún más las clases de entidades para las cuales los equipos del encargo de la firma pueden usar la NIA para EMC.

A.13. Para encargos de auditoría individuales, como parte de los procedimientos de aceptación o continuidad de la firma de auditoría y las responsabilidades del socio del encargo relacionadas con los mismos, se requiere que el socio del encargo determine que el encargo de auditoría es una auditoría de una EMC de conformidad con esta Parte (es decir, la Parte A) para poder utilizar la NIA para EMC (ver la Parte 4, apartado 4.2.1.). Para ello, el socio del encargo toma en consideración:

- La lista de entidades para las que el uso de la norma está específicamente prohibido según lo establecido en la jurisdicción local.
- Las características cualitativas (véanse los apartados A.8.–A.9.).
- Las políticas o procedimientos de la firma de auditoría.

A.14. La guía complementaria también puede ser útil para las firmas de auditoría en el desarrollo de políticas o procedimientos en relación con el uso de la NIA para EMC. EN el encargo, el socio del encargo también puede encontrar la guía útil para comprender cuándo la norma sería apropiada para un encargo de auditoría en particular.

⁴⁴ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*, apartados 24-27 y 30.

1. Conceptos Fundamentales, Principios Generales y Requerimientos Generales

Contenido de esta Parte

La parte 1 establece:

- Fecha de entrada en vigor de esta norma.
- Los requerimientos y obligaciones de ética relevantes para la gestión de la calidad en la firma de auditoría.
- Objetivos globales del auditor Cada Parte dentro de esta norma contiene un objetivo para planificar y realizar la auditoría y proporciona un enlace entre los requerimientos dentro de esa Parte y los objetivos generales del auditor. Los objetivos dentro de cada Parte ayudan al auditor a comprender los resultados esperados de los procedimientos contenidos en esa Parte.
- Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales aplicables al encargo, incluido el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- Requerimientos generales en relación con fraude, ley o regulación, partes relacionadas y comunicaciones con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Requerimientos generales de comunicación que se aplican a todas las Partes. Dentro de las Partes individuales puede haber requerimientos de comunicación específicos adicionales.

Alcance de esta Parte

Los conceptos, principios y requerimientos generales de esta Parte se aplican durante todo el encargo de auditoría.

1.1. Fecha de entrada en vigor

1.1.1. Esta norma es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del [XXX].

El auditor puede aplicar esta norma, si no lo prohíbe la ley o regulación, antes de la fecha de vigencia especificada.

1.2. Requerimientos de ética aplicables y gestión de la calidad en la firma de auditoría

Requerimientos de ética aplicables para una auditoría de estados financieros

1.2.1. El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, para los encargos de auditoría de estados financieros.

Gestión de la calidad en la firma de auditoría

Los sistemas de gestión de la calidad, incluidas las políticas o procedimientos, son responsabilidad de la firma de auditoría. La NIGC 1,⁴⁵ aplica a todas las firmas que realizan auditorías. Esta norma parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.

Si las políticas o los procedimientos de la firma establecidos de conformidad con la NIGC 1 requieren una revisión de la calidad del encargo, entonces se aplica la NIGC 2.⁴⁶ La NIGC 2 aborda el nombramiento y la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de la realización y documentación de la revisión de calidad del encargo.

1.3. Objetivos globales del auditor

1.31. Los objetivos globales del auditor al realizar una auditoría de estados financieros utilizando la NIA para EMC son:

- (a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, para permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
- (b) Emitir un informe sobre los estados financieros, y comunicarlos de conformidad con lo requerido por esta NIA para EMC, de acuerdo con los hallazgos del auditor.

1.3.2. El texto completo de esta NIA para EMC es relevante para comprender los objetivos de esta norma y la aplicación adecuada de los requerimientos.

1.3.3. Para lograr los objetivos globales, el auditor deberá utilizar los objetivos establecidos en las Partes relevantes en la planificación y realización de la auditoría, para:

- (a) Determinar si cualquier procedimiento de auditoría, además de los requeridos por la Parte relevante, es necesario para lograr los objetivos establecidos en esta norma; y
- (b) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

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

- *Evaluar si se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante;*
- *Ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos; o*
- *Aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.*

⁴⁵ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.*

⁴⁶ NIGC 2, *Revisiones de Calidad del Encargo.*

1.3.4. Si no se puede lograr un objetivo en una Parte, el auditor evaluará si esto evita que logre los objetivos globales del auditor y, por lo tanto, requiere que el auditor:

- (a) Modifique los términos del encargo y realice la auditoría e informe de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; o
- (b) Modifique la opinión de auditoría o se retire del encargo (cuando sea posible retirarse bajo la ley o regulación aplicable).

El incumplimiento de un objetivo representa una cuestión importante que requiere documentación.

1.4. Conceptos fundamentales y principios generales para la realización de la auditoría

1.4.1. El auditor deberá cumplir con todos los requerimientos relevantes, a menos que aplique el apartado 1.4.3. Un requerimiento es relevante cuando existen las circunstancias de la auditoría abordadas por el requerimiento.

1.4.2. El auditor no deberá representar el cumplimiento de la NIA para EMC en el informe de auditoría a menos que se hayan cumplido todos los requerimientos relevantes de esta norma o apliquen las circunstancias del apartado 1.4.3.

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

Juicio profesional

1.4.4. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría.

El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta norma, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes.

Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia han sido suficientemente desarrollados para lograr las competencias necesarias para emitir juicios razonables.

La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce.

Se requiere que los juicios profesionales significativos realizados para llegar a conclusiones sobre cuestiones importantes que surjan durante la auditoría se documenten de conformidad con los requerimientos de la Parte 2 de esta norma.

Escepticismo profesional

- 1.4.5. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.
- 1.4.6. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de una forma que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria.

El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:

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

El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. Lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.

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

1.5. Fraude

Los principales responsables de la prevención y detección del fraude es la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad. Aunque fraude es un concepto jurídico amplio, para los efectos de esta norma, al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

El auditor que realiza una auditoría de conformidad con esta norma es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de un fraude es mayor que el riesgo de no detectar una derivada de un error, incluso si la auditoría se planifica y realiza adecuadamente de conformidad con esta norma. Esto se debe a que el fraude puede involucrar esquemas sofisticados y cuidadosamente organizados diseñados para ocultarlo, tales como falsificación, omisión deliberada de registrar transacciones o declaraciones falsas intencionales al auditor.

Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue entre fraude y error es si la acción subyacente que resulta en la incorrección de los estados financieros es intencional o no intencional. Dos tipos de incorrecciones intencionales son relevantes para el auditor: las incorrecciones resultantes de información financiera fraudulenta y las incorrecciones derivadas de la malversación de activos. Aunque el auditor puede sospechar o, en casos raros, identificar la ocurrencia de fraude, el auditor no hace determinaciones legales sobre si el fraude realmente ha ocurrido.

En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de esta norma se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

1.5.1. El auditor debe abordar el riesgo de fraude cuando:

- (a) Identifica y valora los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error. Al hacerlo, el auditor deberá evaluar si la información obtenida de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos y las actividades relacionadas indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude;⁴⁷
- (b) Obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas a los riesgos valorados de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debido a fraude; y
- (c) Responde adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. En consecuencia, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino que también pueden incluir una responsabilidad más amplia para considerar los riesgos de fraude.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

- 1.5.2. Si, como resultado de una incorrección resultante de un fraude o indicio de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que ponen en duda la capacidad del auditor para continuar realizando la auditoría, el auditor determinará las responsabilidades legales y profesionales aplicables en las circunstancias o considerará si es apropiado retirarse, cuando el retirarse sea posible de conformidad con la ley o regulación.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

⁴⁷ El Anexo 3 establece los factores de riesgo de fraude relevantes para entidades menos complejas.

En muchos casos, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de renunciar al encargo.

1.6. Ley o regulación

Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Los requerimientos de esta norma tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria. El enfoque del auditor en una auditoría de estados financieros está en circunstancias en las que el incumplimiento de la ley o regulación da como resultado una incorrección material en los estados financieros. En este sentido, las responsabilidades del auditor están relacionadas con el cumplimiento de dos categorías diferentes de leyes o regulaciones y se distinguen de la siguiente manera:

- (a) las disposiciones legales o reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros (por ejemplo, las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones); y*
- (b) Otras disposiciones legales o reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de operación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); es decir, el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros.*

1.6.1. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que realizar procedimientos de auditoría pueda alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias.

1.6.2. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de la ley o regulación, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los requeridos por esta norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el sector público, puede haber responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y/o reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o que se refieran a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Comunicación a una autoridad adecuada fuera de la entidad

1.6.3. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias o de fraude, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables:

- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad apropiada fuera de la entidad.
- (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.

Informar sobre el incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de la leyes o regulación o fraude, a una autoridad competente fuera de la entidad puede ser requerido o apropiado en las circunstancias porque:

- *El auditor ha determinado que el informar es una acción adecuada para responder al incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética relevantes; o*
- *Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables otorgan al auditor el derecho a hacerlo.*

1.7. Partes vinculadas

1.7.1. Durante la auditoría, el auditor deberá permanecer alerta a:

- (a) Información sobre las partes vinculadas de la entidad, incluidas las circunstancias que involucran a una parte vinculada con influencia dominante; y
- (b) Acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no ha identificado o revelado previamente al auditor y transacciones significativas fuera del curso normal de negocios de la entidad.

Muchas de las transacciones con partes vinculadas ocurren durante el curso normal de los negocios. En esas circunstancias, es posible que no conlleven un riesgo mayor de incorrección material en los estados financieros del que conllevarían transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Las partes vinculadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su dirección. La consideración de dicho comportamiento es relevante al identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude.

Muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. cuando el marco de información financiera ha establecido esos requerimientos, el auditor tiene una responsabilidad de ejecutar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material que se originen por que la entidad no ha contabilizado o revelado de manera adecuada las relaciones, transacciones, o saldos con las partes vinculadas, de conformidad con

los requerimientos del marco. Incluso si el marco de información financiera aplicable no ha establecido esos requerimientos, el auditor necesita, no obstante, obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas de la entidad para poder concluir si los estados financieros logran una presentación razonable y no son engañosos.

1.8. Comunicaciones generales con la Dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

- 1.8.1. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones.
- 1.8.2. El auditor se comunicará, de manera oportuna, con la dirección y, si es que están separados, con los responsables del gobierno de la entidad.

Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. El gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes.

Si los responsables del gobierno de la entidad están separados de la dirección, los requerimientos de comunicación a los responsables del gobierno de la entidad también se aplican a la dirección y, por lo tanto, la comunicación con ambos sería apropiada.

Puede haber otros casos en los que no esté claro con quién comunicarse, por ejemplo, en algunas empresas familiares, algunas organizaciones sin fines de lucro y algunas entidades gubernamentales (por ejemplo, la estructura de gobierno puede no estar definida). En esos casos, el auditor puede necesitar discutir y acordar con la dirección o con la parte contratante con quien se deben realizar las comunicaciones.

- 1.8.3. Las cuestiones específicas que deben comunicarse se requieren a lo largo de esta norma. El auditor utilizará su juicio profesional para determinar la forma, oportunidad y contenido general apropiados de las comunicaciones con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad. Al determinar la forma de comunicación, el auditor deberá considerar:

- (a) Requerimientos legales para la comunicación; y
- (b) La importancia de las cuestiones a comunicar.

El momento apropiado para las comunicaciones variará con las circunstancias de la auditoría y puede verse afectado por la importancia y la naturaleza del asunto y las acciones que se espera que tomen los responsables del gobierno de la entidad.

- 1.8.4. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, una EMC en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en esta norma se comunican con el responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. No obstante, el auditor se satisfará que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para

considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados.

- 1.8.5. Cuando las respuestas a las consultas de la dirección, y en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre una cuestión en particular, sean inconsistentes, el auditor deberá investigar la inconsistencia.
- 1.8.6. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que éste se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

Comunicaciones específicas a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el fraude

- 1.8.7. A menos que lo prohíba la ley o regulación, el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, de manera oportuna, si el auditor ha identificado o tiene indicio de un fraude que involucre:
 - (a) La dirección, excepto cuando los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad;
 - (b) Empleados que tienen funciones importantes en el sistema de control interno de la entidad; u
 - (c) Otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros;
- 1.8.8. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, deberá discutir con los responsables del gobierno de la entidad la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

2. Evidencia de Auditoría y Documentación

Contenido de esta Parte

La Parte 2 establece los requerimientos que se aplicarán a lo largo de la auditoría para:

- La evidencia de auditoría.
- La documentación. Dentro de las Partes individuales también puede haber requerimientos de documentación específicos adicionales.

Alcance de esta Parte

Los requerimientos de esta Parte se aplican a todo el encargo de auditoría.

2.1. Objetivos

2.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) 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; y
- (b) Preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado del fundamento para el informe de auditoría y proporcione evidencia de que la auditoría fue planificada y realizada de conformidad con la NIA para EMC y la ley o regulación aplicable.

2.2. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

2.2.1. 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, permitiendo alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2.2.2. 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.

La suficiencia es la medida de la cantidad necesaria de evidencia de auditoría, y depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría, puede no compensar si es de baja calidad.

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

La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. 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.

2.3. Información que se utilizará como evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría realizados durante la auditoría, pero también puede incluir información de otras fuentes, tales como:

- *Auditorías anteriores (siempre que el auditor haya confirmado que no hay cambios);*
- *Otros encargos realizados para el cliente; y*
- *Los procedimientos de gestión de la calidad de una firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes.*

La evidencia de auditoría puede provenir de dentro o fuera de la entidad (los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría), el trabajo del experto de la dirección, e incluye información que apoya y corrobora las manifestaciones de la dirección, así como contradice tales manifestaciones.

Herramientas y Técnicas Automatizadas (HTA)

Las HTA, para la finalidad de esta norma, son procesos habilitados por las TI que involucran la automatización de métodos y procedimientos, por ejemplo, el análisis de datos usando modelos y visualización, o tecnología de drones para observar o inspeccionar activos.

Al aplicar esta norma, un auditor puede diseñar y realizar procedimientos de auditoría manualmente o mediante el uso de HTA, y cualquiera de las técnicas puede ser eficaz. Independientemente de las herramientas y técnicas utilizadas, se requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de esta norma.

- 2.3.1. Al diseñar y realizar procedimientos de auditoría, el auditor debe considerar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, incluida la información obtenida de fuentes de información externa.

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 puede verse afectada por la dirección de la prueba.

La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría está influenciada por su fuente y naturaleza, así como por las circunstancias bajo las cuales fue obtenida, incluyendo los controles sobre su preparación y mantenimiento cuando sea relevante. Generalmente, la fiabilidad de la información aumenta cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad, por el auditor directamente, es un documento original en lugar de una copia e información escrita en lugar de oral. Sin embargo, pueden existir circunstancias que puedan afectar estas generalizaciones.

- 2.3.2. 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 sobre la exactitud e integridad de la información; y

- (b) La evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.

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.

- 2.3.3. 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 adicionales y determinará el efecto sobre el resto de la evidencia de auditoría obtenida.
- 2.3.4 El auditor deberá determinar qué modificaciones o adiciones a los procedimientos son necesarias si:
 - (a) La evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
 - (b) El auditor tiene reservas acerca de la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

2.4. Procedimientos para obtener evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría para sacar conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría se obtiene diseñando y aplicando procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material (ver Parte 6) y procedimientos de auditoría adicionales (ver Parte 7).

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.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

El uso de HTA puede complementar o reemplazar tareas manuales o repetitivas. En ciertas circunstancias, al obtener evidencia de auditoría, un auditor puede determinar que el uso de HTA para realizar ciertos procedimientos de auditoría puede resultar en evidencia de auditoría más persuasiva en relación con la afirmación que se está probando. En otras circunstancias, la realización de procedimientos de auditoría puede resultar eficaz sin el uso de HTA.

El uso de HTA puede potencialmente crear sesgos o un riesgo general de dependencia excesiva de la información o del resultado del procedimiento de auditoría realizado. Por muy poderosas que

sean estas herramientas, no sustituyen el conocimiento y el juicio profesional del auditor. Además, aunque el auditor puede tener acceso a una amplia gama de datos, incluso de diversas fuentes (es decir, mayor cantidad), el ejercicio del escepticismo profesional sigue siendo necesario para evaluar críticamente la evidencia de auditoría que surge del uso de datos y de los resultados del uso de HTA.

2.5 Requerimientos generales de la documentación

La forma, el contenido y el alcance de la documentación de auditoría depende de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de los procedimientos que se llevan a cabo. La documentación de auditoría puede estar en papel o en formato electrónico. No es necesario incluir reemplazos de borradores de papeles de trabajo o de estados financieros en la documentación de auditoría.

Las explicaciones orales, por parte del auditor por sí mismas, no apoyan adecuadamente el trabajo realizado por el auditor o las conclusiones alcanzadas.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

Esta norma no distingue entre diferentes herramientas y técnicas que el auditor puede utilizar para diseñar y realizar procedimientos de auditoría, por ejemplo, utilizar procedimientos de auditoría manuales o automatizados con respecto a lo que se requiere documentar. Independientemente de las herramientas y técnicas utilizadas, se requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de documentación relevantes.

2.5.1. Las cuestiones específicas que deben documentarse se establecen a lo largo de esta norma. El auditor preparará oportunamente documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de:

- (a) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría realizados de conformidad con esta norma y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, incluido el registro:
 - (i) Las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
 - (ii) La persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo;
 - (iii) Quién revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión, incluyendo lo que se revisó;

En el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realiza todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá cuestiones que puedan tener que documentarse únicamente para informar o instruir a los miembros de un equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de la revisión por parte de otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar en relación con las discusiones o la supervisión del equipo). Sin embargo, el socio del encargo cumple con el requerimiento primordial de preparar documentación de auditoría que pueda ser entendida por un auditor con experiencia, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por partes externas con fines regulatorios o de otro tipo.

- (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.

Juzgar la significatividad de una cuestión requiere de juicio profesional y de un análisis objetivo de los hechos y circunstancias. Ejemplos de cuestiones importantes incluyen las que dan lugar a riesgos significativos, áreas en las que los estados financieros podrían contener incorrecciones materiales, circunstancias en las que el auditor ha tenido dificultades para aplicar los procedimientos de auditoría necesarios o cualquier hallazgo que pueda dar lugar a una opinión modificada.

- 2.5.2. El auditor deberá documentar los incumplimientos identificados, o los indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y los resultados de las discusiones con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad.
- 2.5.3. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
- 2.5.4. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de esta norma, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación.

Documentación de comunicaciones

- 2.5.5. El auditor incluirá en la documentación de auditoría cualquier:
 - (a) Comunicación sobre fraude realizada a la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, reguladores y otros; y
 - (b) Discusiones sobre cuestiones significativas relacionadas con el incumplimiento de la ley o regulación, o fraude, con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y otros, incluyendo cómo se ha respondido a la cuestión.
- 2.5.6. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.
- 2.5.7. En el caso de que las cuestiones que deban ser comunicadas en aplicación de esta norma lo sean verbalmente, el auditor las incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigieron dicha comunicación.
- 2.5.8. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todas las cuestiones que surjan durante la auditoría.

3. Gestión de la Calidad del Encargo

Contenido de esta Parte

La Parte 3 establece las responsabilidades para gestionar y lograr la calidad del encargo de auditoría.

Alcance de esta Parte

De conformidad con la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para las auditorías de estados financieros, que le brinde a la firma una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorio aplicables, y llevar a cabo encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos y que los informes emitidos del encargo sean adecuados en las circunstancias. El equipo del encargo, dirigido por el socio del encargo, es responsable dentro del contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de:

- Implementar las respuestas de la firma a los riesgos de la calidad que aplican a un encargo de auditoría usando la información comunicada u obtenida por la firma;
- Determinar si se necesitan respuestas adicionales en el encargo más allá de las de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría, dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y
- 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.

Los requerimientos de esta Parte se aplican a todo el encargo de auditoría.

3.1 Objetivo

3.1.1. 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 las responsabilidades del auditor de conformidad con esta NIA para EMC, las normas de ética aplicables y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) El informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

3.2. Las responsabilidades del socio el encargo

Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad

Los requerimientos para 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.

3.2.1. El socio del encargo asumirá la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad del encargo de auditoría. 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 en las circunstancias.

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 los equipos para evaluar las conclusiones alcanzadas.*

3.2.2. 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:

- (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.

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 3.2.1 y 3.2.2 anteriores, 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 (por ejemplo, predicar con el ejemplo). 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 diversos factores que incluyen el tamaño, la estructura y la complejidad de la firma y del equipo del encargo y la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Para un equipo del encargo con pocos miembros del equipo, influir en la cultura deseada a través de la interacción y la conducta directas puede ser suficiente.

3.2.3. Si el socio del encargo asigna el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo, el socio del encargo continuará asumiendo la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad a través de la dirección y supervisión de esos miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo.

3.2.4. Al asumir la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad a través de la dirección, supervisión y revisión del trabajo, el socio del encargo deberá determinar que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión responden a la naturaleza y circunstancias del encargo y de los recursos asignados, de conformidad con las

políticas o procedimientos de la firma de auditoría, esta norma, los requerimientos de ética y reglamentarios aplicables.

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

- *La experiencia previa del miembro del equipo del encargo con la entidad y con el área a ser auditada.*
- *Los riesgos valorados de incorrección material. 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.*

Requerimientos de ética aplicables

3.2.5. A lo largo del encargo de auditoría, el socio del encargo deberá:

- (a) Asumir la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo estén al tanto de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría y las políticas o procedimientos relacionados con la firma de auditoría para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; y
- (b) Permanecer alerta a través de la observación, inspección de la documentación de auditoría y haciendo las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

3.2.6. Si llegan a la atención del socio del encargo cuestiones que indiquen que existe una amenaza al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o que no se han cumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo deberá tomar medidas, según corresponda a las circunstancias, que incluyen:

- (c) Seguir las políticas o procedimientos de la firma de auditoría para evaluar la amenaza; y
- (d) Consultar con otros en la firma de auditoría.

Otras responsabilidades del socio del encargo

3.2.7. Tomando en consideración la naturaleza y las circunstancias de la auditoría y las políticas o procedimientos relacionados de la firma de auditoría, el socio del encargo deberá determinar que:

- (a) Se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados de manera oportuna; y

- (b) Los miembros del equipo del encargo, y los expertos externos del auditor, tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría.

3.2.8. Si las condiciones del apartado 3.2.7. no se cumplen, el socio del encargo tomará las medidas adecuadas, lo que incluye, en su caso, comunicarse con las personas adecuadas sobre la necesidad de asignar o poner a disposición recursos adicionales o alternativos para el encargo.

3.2.9. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de utilizar los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de forma adecuada.

3.2.10. El socio del encargo deberá:

- (a) Conocer la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría que se ha comunicado y, en su caso, la información para el proceso de seguimiento y corrección de otras firmas de la red que se ha comunicado, y determinar la relevancia y el efecto de esa información en el encargo de auditoría y tomar la acción adecuada; y
- (b) Permanecer alerta a las cuestiones que puedan ser relevantes para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, y comunique esa información según corresponda.

3.2.11. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría en los momentos adecuados durante la auditoría, incluida la documentación de cuestiones significativas, juicios importantes (incluidos los relacionados con cuestiones difíciles o contenciosas) y las conclusiones alcanzadas, y otras cuestiones que, a juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para las responsabilidades del socio del encargo.

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

- *La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría.*
- *Qué miembro del equipo realizó el trabajo.*
- *Cuestiones sobre hallazgos de inspecciones recientes.*
- *Los requerimientos de las políticas o procedimientos de la firma.*

3.2.12. El socio del encargo deberá:

- (a) Asumir la responsabilidad sobre las diferencias de opinión abordadas y resueltas de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma;
- (b) Asumir la responsabilidad de las consultas que se realicen de conformidad con las políticas o procedimientos relacionados de la firma de auditoría, o cuando se considere necesario en cuestiones difíciles o contenciosas;
- (c) Determinar que las conclusiones alcanzadas con respecto a diferencias de opinión y cuestiones difíciles o contenciosas estén documentadas, acordadas con la parte consultada e implementadas; y
- (d) No poner fecha en el informe del auditor hasta que se resuelva cualquier diferencia de opinión.

Formarse una opinión objetiva sobre la adecuación de los juicios realizados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si hay cuestiones inusuales involucradas, puede ser deseable consultar con otros auditores con la experiencia adecuada o con el organismo profesional del auditor.

La consulta puede ser adecuada, o requerida por las políticas o procedimientos de la firma de auditoría, cuando hay problemas que son complejos o desconocidos, riesgos significativos, transacciones significativas que están fuera del curso normal del negocio o que de otra manera parecen ser inusuales, limitaciones impuestas por la dirección, o incumplimiento de la ley o reglamento.

Pueden surgir diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o incluso con las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, como los responsables de proporcionar las consultas.

Al considerar cuestiones relacionadas con diferencias de opinión, o cuestiones difíciles o contenciosas, el socio del encargo también puede considerar si el uso de la NIA para EMC continúa siendo adecuado.

3.2.13. Para los encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, el socio del encargo determinará que se ha designado un revisor de la calidad del encargo y:

- (a) Cooperar con el revisor de calidad del encargo;
- (b) Discutir cuestiones significativas y juicios significativos que surjan durante la auditoría con el revisor de calidad del encargo; y
- (c) No poner fecha en el dictamen de auditoría antes de que se complete la revisión de la calidad del encargo.

Revisión de comunicaciones

3.2.14. 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.

3.3 Requerimientos específicos de la documentación

3.3.1. Además de los requerimientos generales de documentación (Parte 2.5.) para un encargo de auditoría, el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría las cuestiones identificadas, las discusiones relevantes y las conclusiones alcanzadas con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los requerimientos de independencia aplicables.

4. Aceptación o Continuidad de un Encargo de Auditoría y Encargos de Auditoría Iniciales

Contenido de esta Parte

La parte 4 establece las responsabilidades del auditor para:

- Acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad. Esto incluye establecer que existen ciertas condiciones previas para una auditoría.
- Determinar que el uso de la NIA para EMC es adecuado para el encargo de auditoría.

La Parte 4 también aborda las actividades relacionadas con los encargos iniciales de auditoría.

Alcance de esta Parte

La Parte A de esta norma establece la autoridad para el uso adecuado de esta norma. Esta Parte establece las obligaciones del socio del encargo para el uso de esta norma como parte de los procedimientos de aceptación o continuidad de la firma de auditoría para un encargo de auditoría de una EMC.

La información y evidencia de auditoría obtenida durante los procedimientos de aceptación y continuidad del cliente se utiliza para determinar que la NIA para EMC es adecuada para el encargo de auditoría y también informa los procedimientos del auditor al planificar la auditoría y para la identificación y valoración de los riesgos.

La Parte 1.2. establece que esta norma parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. 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. Además, el cumplimiento de la NIGC 1 puede requerir que las firmas de auditoría cuenten con políticas o procedimientos para abordar otras cuestiones de relevancia para esta Parte.

Los encargos de auditoría solo pueden aceptarse cuando el auditor considera que se cumplirán los requerimientos de ética relevantes, tal como la independencia y la competencia profesional y el debido cuidado y que se cumplen las condiciones previas para una auditoría. Además, el auditor considera la realización de servicios que no son de aseguramiento para el cliente de auditoría y si estos servicios son permitidos.

Si la auditoría es un encargo inicial, esta Parte también establece las responsabilidades del auditor relacionadas con los saldos de apertura.

4.1. Objetivos

4.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:
 - (i) La determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y

- (ii) La confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.
- (b) Para encargos de auditoría iniciales, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - (i) Los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - (ii) Se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

4.2. Determinar que la NIA para EMC es adecuada para el encargo de auditoría

- 4.2.1. El socio del encargo deberá determinar, de conformidad con la Parte A de esta norma, que el encargo de auditoría se puede realizar utilizando la NIA para EMC.

La Parte A establece las cuestiones relevantes para la determinación del socio del encargo sobre el uso de la NIA para EMC, en particular en relación con las limitaciones para el uso de la norma. Esta determinación se realiza cuando el socio del encargo determina que se han seguido las políticas o procedimientos de la firma de auditoría con respecto a la aceptación y continuidad (véase el apartado 4.4.1).

La información y la evidencia de auditoría recopilada durante los procedimientos de aceptación y continuidad del cliente se pueden usar para tomar la determinación sobre el uso de la NIA para EMC. También se puede obtener más información al realizar procedimientos de identificación y valoración de riesgos que pueden cambiar la determinación inicial del socio del encargo sobre el uso de la NIA para EMC de conformidad con esta Parte. La Parte 6 (ver apartado 6.5.10) requiere que el socio del encargo determine si la NIA para EMC continúa siendo adecuada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada durante el proceso de identificación y valoración de riesgos. La consideración de información adicional a lo largo de la auditoría puede cambiar la determinación del socio del encargo sobre la idoneidad del uso de la NIA para EMC.

4.3 Condiciones previas para una auditoría

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

- (a) Determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable;
- (b) Obtener el acuerdo de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, de que reconoce y comprende su responsabilidad:
 - (i) De la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.
 - (ii) Para esos controles que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error, y

(iii) Para proporcionar al auditor:

- a. Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- b. Información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y
- c. Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

4.3.2. Si no se dan las condiciones previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección. A menos que sea requerido por la ley o regulación, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto:

- (a) Si el auditor determina que no es aceptable el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros; o
- (b) Si no se ha obtenido el acuerdo de la dirección de que reconoce y comprende su responsabilidad.

4.3.3. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que la limitación resultará en denegar la opinión sobre los estados financieros, el auditor no deberá aceptar dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

4.4. Consideraciones adicionales en la aceptación del encargo

4.4.1. El socio del encargo deberá determinar que se han seguido las políticas o procedimientos de la firma de auditoría con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría⁴⁸ y que las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas, incluido el uso adecuado de la NIA para EMC.

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

- (a) Si los usuarios pueden interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,
- (b) Si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar dicha posible interpretación errónea.

4.4.3. Si el auditor concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las

⁴⁸ La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros*, en el apartado 30 establece las responsabilidades de la firma de auditoría para establecer objetivos de calidad para la aceptación de encargos específicos, incluyendo juicios relacionados con las prioridades financieras y operativas de la firma al decidir aceptar o continuar encargos específicos.

disposiciones legales o reglamentarias. Una auditoría realizada de conformidad con esas disposiciones legales o reglamentarias no cumple con la NIA para EMC. En consecuencia, el auditor no incluirá ninguna referencia en el informe de auditoría a que la auditoría se haya realizado de conformidad con esta NIA para EMC.

4.5. Términos del encargo de auditoría

La realización de procedimientos de aceptación o continuidad antes de que comience la planificación ayuda al auditor a identificar y evaluar eventos o circunstancias que pueden afectar adversamente la capacidad del auditor para planificar y realizar el encargo actual.

Esta norma requiere que el auditor determine ciertas cuestiones sobre las cuales es necesario que el auditor y la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad estén de acuerdo, y que están bajo el control de la entidad, antes de que el auditor acepte el encargo de auditoría.

- 4.5.1. El auditor deberá acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad.

Si la ley o regulación establece las responsabilidades para la administración que son equivalentes en efecto a lo que requiere esta norma, el auditor puede usar la redacción de la ley o regulación para describirlas en el acuerdo escrito.

- 4.5.2. En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría.
- 4.5.3. El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello.
- 4.5.4. Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello.
- 4.5.5. Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.
- 4.5.6. Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:
- (a) Renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y
 - (b) Determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

4.6. Encargos iniciales de auditoría

- 4.6.1. Si el encargo es una auditoría inicial y ha habido un cambio de auditor, el auditor deberá comunicarse con el auditor predecesor, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables.

- 4.6.2. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
- 4.6.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.⁴⁹
- 4.6.4. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁵⁰ sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante:
- (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos:
 - (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.
- 4.6.5. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual.⁵¹
- 4.6.6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y si cualquier cambio en las políticas contables se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.⁵²

⁴⁹ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.I.

⁵⁰ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.F.

⁵¹ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.G.

⁵² Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.H.

4.7. Requerimientos específicos de comunicación

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

- 4.7.1. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las responsabilidades del auditor sobre formar y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección, y que las responsabilidades del auditor no eximen a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades de supervisión sobre la preparación de los estados financieros.

4.8. Requerimientos específicos de documentación

- 4.8.1. Además de los requerimientos generales de documentación (Parte 2.5.), el auditor debe incluir en la documentación de auditoría las cuestiones identificadas, las discusiones relevantes y las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y el encargo de auditoría.
- 4.8.2. El auditor documentará la determinación hecha para usar la NIA para EMC.
- 4.8.3. El auditor documentará los cambios, si los hubiere, a la determinación del uso de la NIA para EMC si llega a la atención del auditor más información durante la auditoría que pueda cambiar el juicio profesional hecho al respecto.
- 4.8.4. El auditor registrará en una carta del encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito:
- (a) Que la auditoría se realizará utilizando la NIA para EMC.
 - (b) El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
 - (c) Las respectivas responsabilidades del auditor y de la dirección;
 - (d) La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros;
 - (e) Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor; y
 - (f) Una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.
- 4.8.5. Si las disposiciones o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en esta norma, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades.

5. Planificación

Contenido de esta Parte

La Parte 5 establece la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría (incluida la celebración de una discusión con el equipo del encargo) y el concepto de materialidad al planificar y realizar la auditoría.

Alcance de esta Parte

La planificación es continua y no es una fase discreta de la auditoría, sino que es iterativa, según sea necesario, a lo largo de la auditoría. La Parte 6, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, y la Parte 7, responder a los riesgos valorados de incorrección material, también son relevantes para esta Parte.

Algunos requerimientos de esta Parte están vinculados a procedimientos de otras Partes y pueden requerir que el auditor ejecute esos procedimientos para cumplir con los requerimientos de esta Parte.

5.1. Objetivos

5.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Planificar la auditoría para que se ejecute de manera eficaz; y
- (b) Aplicar el concepto de materialidad de manera adecuada al planear y ejecutar la auditoría.

5.2. Actividades de planificación

La naturaleza, momento de realización y la extensión de las actividades de planificación variarán según la naturaleza y circunstancias de la entidad, la dimensión y naturaleza del equipo del encargo, la experiencia previa del equipo del encargo con la entidad y cualquier cambio en las circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría. Cuando un encargo lo realiza una sola persona, algunos de los requerimientos pueden no ser relevantes (por ejemplo, la discusión del equipo del encargo), sin embargo, aún se pueden considerar las cuestiones dentro de los apartados relevantes, ya que aún pueden ayudar al auditor.

El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes.

5.2.1. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo deberán participar en la planificación de la auditoría.

5.2.2. El auditor establecerá el alcance, el calendario y la dirección de la auditoría e:

- (a) Identificará las características del encargo que definen su alcance;

- (b) Determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- (c) Considerará los factores que, según el juicio del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;
- (d) Considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para esta entidad por el socio del encargo; y
- (e) Determinar la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos que se realizarán y los recursos necesarios para realizar la auditoría, incluida la determinación de si se necesitan expertos; y
- (f) Planificar 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.

En la auditoría de una EMC, establecer el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría no tiene por qué ser un ejercicio complicado o que requiera mucho tiempo. Por ejemplo, un breve memorándum adecuado preparado al finalizar la auditoría anterior, basado en la inspección de los papeles de trabajo y resaltando las cuestiones identificadas en la auditoría recién completada, actualizado en el período actual basado en discusiones con el propietario-gerente, puede servir como el alcance, el tiempo y la dirección documentados para el encargo de auditoría actual. Pueden usarse los programas de auditoría estándar o las listas de verificación creadas sobre la base del supuesto de pocos controles identificados, como es probable que sea el caso en una entidad menos compleja, siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones de riesgo del auditor.

- 5.2.3. El socio del encargo deberá tomar en cuenta la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad al planificar y realizar la auditoría.
- 5.2.4. Cuando la información utilizada para planificar y realizar la auditoría se haya obtenido de la experiencia previa con la entidad, o de auditorías anteriores, el auditor deberá evaluar si dicha información sigue siendo relevante y confiable como evidencia de auditoría en el período actual.
- 5.2.5. El auditor actualizará y cambiará el alcance, la oportunidad y la dirección según sea necesario durante la auditoría.

Discusiones del equipo del encargo

- 5.2.6. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales, incluida:
 - (a) La aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.
 - (b) Cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles a incorrecciones materiales debido a fraude, incluyendo cómo puede ocurrir el fraude y cómo el fraude o el error pueden surgir de las relaciones o transacciones con partes vinculadas.

Las discusiones entre el equipo del encargo deben ocurrir dejando de lado las creencias que el equipo del encargo pueda tener de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad son honestos y tienen integridad.

La discusión del equipo del encargo también puede incluir otras cuestiones relacionadas con la auditoría, tales como los aspectos logísticos, operativos y de otro tipo (como cuando los riesgos de incorrección material puedan haber cambiado con respecto a años anteriores o cuestiones relacionadas con el requerimiento de ética aplicable, incluida la independencia) y el momento de ejecución de la auditoría y de las comunicaciones que se requieren.

- 5.2.7. Cuando haya miembros del equipo del encargo que no participen en la discusión, el socio del encargo determinará qué cuestiones se comunicarán a esos miembros.

Utilización del trabajo de un experto de la Dirección

- 5.2.8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor tomará en cuenta la importancia del trabajo de dicho experto para los fines del auditor:

- (a) Evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;
- (b) Comprender el trabajo de ese experto; y
- (c) Evaluar la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.

Determinar si usar el trabajo del experto del auditor

- 5.2.9. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor.

Si la preparación de los estados financieros implica el concurso de un experto en un campo diferente al de la contabilidad, el auditor, que es experto en contabilidad y auditoría, puede no poseer la experiencia necesaria para auditar esos estados financieros. El socio del encargo debe satisfacerse de que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. Sin embargo, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor concluye, con base en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia obtenida, que el trabajo de ese experto es adecuado para los propósitos del auditor, el auditor puede aceptar los hallazgos o conclusiones del experto como evidencia de auditoría adecuada.

5.2.10. El auditor deberá considerar lo siguiente al determinar la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos relacionados con el experto del auditor:

- (a) La naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (b) La naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (c) La significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
- (d) El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
- (e) Si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

5.2.11. Si el auditor está utilizando el trabajo de un experto del auditor, el auditor deberá:

- (a) Evaluar si el experto del auditor tiene la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias, incluida la investigación sobre intereses y relaciones que puedan crear una amenaza a la objetividad, para los fines del auditor;
- (b) Obtener un conocimiento suficiente sobre campo de experiencia para permitir al auditor determinar la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo experto del auditor y evaluar ese trabajo para el propósito del auditor; y
- (c) Acordar por escrito con el experto del auditor la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto, las respectivas funciones y responsabilidades del experto y del auditor en relación con ese trabajo, la naturaleza, momento de realización y alcance de las comunicaciones y la necesidad de que el experto observe los requerimientos de confidencialidad.

Empresa en funcionamiento

Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta apropiado, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

5.2.12. El auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y:

- (a) Si se ha realizado dicha valoración, discutirla con la dirección y determinar si ésta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o

- (b) Si todavía no se ha realizado dicha valoración, discutir con la dirección el fundamento de la utilización previsto del principio contable de empresa en funcionamiento e indagar ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y concluir sobre ella, con respecto a la idoneidad del uso por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros, y concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen incluso si el marco de información financiera utilizado en la preparación de los estados financieros no incluye un requerimiento explícito para que la dirección realice una evaluación específica sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.

- 5.2.13. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

5.3. Importancia relativa (materialidad)

- 5.3.1. El auditor determinará la importancia relativa de los estados financieros en su conjunto.

El auditor aplica el concepto de importancia relativa, tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de una opinión a expresar en el informe de auditoría.

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 financieras de los usuarios de los estados financieros. El juicio profesional del auditor sobre las incorrecciones que se considerarán materiales proporciona un fundamento para:

- *Determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;*
- *identificar y valorar los riesgos de incorrección material; y*
- *determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría adicionales.*

A menudo, se aplica un porcentaje a un índice de referencia elegido como punto de partida para determinar la importancia relativa de los estados financieros en su conjunto. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. Las utilidades de operaciones continuas antes de impuestos, se utilizan a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando la utilidad de operaciones continuas antes de impuestos es volátil, otros puntos de referencia pueden ser más adecuados, tal como la utilidad bruta o los ingresos totales.

- 5.3.2. El auditor también determinará el nivel o niveles de importancia relativa que se aplicarán a clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar para las cuales hay incorrecciones de importes menores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, podría esperarse razonablemente que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar) en una auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público está, por tanto, influenciada por la ley, regulación u otra autoridad, y por las necesidades de información financiera de los legisladores y el público en relación con los programas del sector público.

- 5.3.3. El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmatrimales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa de la ejecución del encargo (que, según se define, es una o más cantidades) se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el total de incorrecciones no corregidas y no detectadas exceda la importancia relativa.

- 5.3.4. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) si el auditor tiene conocimiento, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente.
- 5.3.5. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

5.4. Requerimientos específicos de comunicación

- 5.4.1. El auditor comunicará a la dirección, y en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, una descripción general del alcance, el calendario y la dirección planificados de la auditoría.

5.5. Requerimientos específicos de documentación

- 5.5.1. Además de los requerimientos generales de documentación (Parte 2.5.) para un encargo de auditoría, el auditor debe incluir en la documentación de auditoría, una descripción del alcance, momento de realización y dirección de la auditoría, y los cambios significativos realizados durante la auditoría, junto con las razones de esos cambios.
- 5.5.2. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría una descripción de:
- (a) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo.
 - (b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría adicionales planificados en el estado financiero y en la afirmación.
 - (c) Otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo cumpla con los requerimientos de esta norma.
- 5.5.3. El auditor documentará la discusión entre el equipo del encargo y las decisiones significativas alcanzadas, incluidas las decisiones importantes con respecto a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
- 5.5.4. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tomados en cuenta para su determinación de la importancia relativa (incluyendo cualquier revisión según corresponda):
- (a) Materialidad para los estados financieros en su conjunto;
 - (b) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; y
 - (c) Materialidad para la ejecución del trabajo.

6. Identificación y Valoración de Riesgos

Contenido de esta Parte

La Parte 6 contiene los requerimientos relevantes para la responsabilidad del auditor de realizar procedimientos y actividades relacionadas para:

- Conocer la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad (el sistema de control interno de la entidad);
- Identificar los riesgos de incorrección material en el estado financiero y en las afirmaciones, ya sea debido a fraude o error; y
- Valorar el riesgo inherente y el riesgo de control.

El Anexo 2 ilustra la naturaleza iterativa de la identificación y valoración de riesgos del auditor.

Alcance de esta Parte

Esta Parte trata de la responsabilidad del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, lo que proporciona la base para los procedimientos de auditoría realizados para responder a los riesgos valorados en la Parte 7. La Parte 5 establece las obligaciones del auditor para planificar las actividades, incluidos los requerimientos para la discusión del equipo del encargo.

6.1 Objetivos

6.1.1. Los objetivos del auditor son identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, en los estados financieros y en las afirmaciones proporcionando con esto una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material valorados.

El conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad permiten al auditor identificar y valorar los riesgos de incorrección material. El proceso de identificación y valoración de riesgos del auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad son interdependientes con conceptos dentro de los requerimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

6.2. Procedimientos para identificar y valorar los riesgos y actividades relacionadas

6.2.1. El auditor debe diseñar y realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para:

- (a) La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, en el estado financiero y en la afirmación; y
- (b) El diseño de procedimientos de auditoría adicionales.

El auditor utiliza su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos a realizar, que pueden variar con la formalidad de las políticas o procedimientos de la entidad.

Algunas entidades menos complejas, y en particular las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración de riesgos o un proceso para dar seguimiento al sistema de control interno de la entidad) o pueden haber establecido procesos o sistemas con documentación limitada o una falta de congruencia en la forma en que se llevan a cabo. Cuando esos sistemas y procesos carecen de formalidad, aún se requiere el cumplimiento de los procedimientos de esta Parte. Por ejemplo, el auditor aún puede realizar los procedimientos requeridos a través de la observación y la investigación.

Diseñar y realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria puede involucrar la obtención de evidencia de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia.

6.2.2. Los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material deben incluir:

- (a) Indagaciones ante la dirección y otras personas apropiadas dentro de la entidad;
- (b) Procedimientos analíticos; y
- (c) Observación e inspección.

No es necesario que el auditor realice todos estos procedimientos para cada aspecto del conocimiento requerido por el auditor.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Al realizar indagaciones sobre quienes pueden tener información que pueda ayudar a identificar los riesgos de incorrección material, los auditores de las entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales, como de los auditores que participan en auditorías de desempeño u otras auditorías relacionadas con la entidad. Los procedimientos realizados por los auditores de las entidades del sector público para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para la legislatura, por ejemplo, documentos relacionados con informes de desempeño obligatorios.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

Si el auditor usa HTA, el auditor puede diseñar y ejecutar procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en volúmenes relativamente grandes de datos (del libro mayor general, libros secundarios u otros datos operativos), incluso para análisis, observación o inspección.

6.2.3. Al diseñar y realizar procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor deberá considerar los posibles riesgos de incorrección material que surjan de:

- (a) Fraude o error;
- (b) Partes vinculadas; y
- (c) Hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en funcionamiento.

Fraude

La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la dirección anule los controles que, de otro modo, pueden parecer como que están operando de manera eficaz, tal como registrar asientos de diario ficticios cerca del final del período de presentación de la información financiera.

La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de la entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, también puede involucrar a la dirección, que generalmente es más capaz de disfrazar u ocultar apropiaciones indebidas de formas que son difíciles de detectar.

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

Empresa en funcionamiento

Los hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de particular relevancia para una EMC incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de respaldar a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, un cliente principal, empleado clave o el derecho a operar bajo una licencia, franquicia u otro acuerdo legal.

- 6.2.4. Al identificar los riesgos de incorrección material, incluidos los que surgen del fraude, el auditor deberá considerar la información de todos los procedimientos diseñados y realizados para la identificación del riesgo a fin de determinar si existen factores de riesgo de fraude, incluyendo:
- (a) Los procedimientos de aceptación o continuidad; y
 - (b) Cuando corresponda, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.
- 6.2.5. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.
- 6.2.6. Si la opinión de auditoría sobre los estados financieros del período anterior fue modificada, el auditor deberá evaluar el efecto en los estados financieros del año en curso al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

6.3. Conocimiento de los aspectos relevantes de la entidad

El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, establece un marco de referencia en el que el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material, y también informa cómo el auditor planifica y realiza procedimientos de auditoría adicionales.

Conocimiento de la entidad y su entorno

6.3.1. El auditor deberá conocer:

- (a) La estructura organizacional de la entidad, la propiedad y el gobierno corporativo, el modelo de negocio (incluida la forma en que la entidad utiliza las TI en su modelo de negocios).
- (b) La industria y otros factores externos.
- (c) Cómo se mide interna y externamente el desempeño financiero de la entidad.
- (d) El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad, y cómo la entidad está cumpliendo con ese marco.
- (e) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables que deben ser reconocidas o reveladas.
- (f) Acuerdos o relaciones que pueden resultar en pasivos no reconocidos, compromisos futuros o cambios en las valuaciones de activos actuales mediante la inspección de las actas de las reuniones y la correspondencia con el asesor legal y la inspección de las cuentas de gastos legales.

El conocimiento de los objetivos, la estrategia y el modelo de negocios de la entidad ayuda al auditor a comprender a la entidad a nivel estratégico y a comprender los riesgos de negocios que la entidad asume y enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros, ayuda al auditor a identificar 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.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Las entidades que operan en el sector público pueden crear y entregar valor de diferentes maneras a las que crean riqueza para los propietarios, pero aún tendrán un "modelo de negocio" con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener un entendimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad, incluyen:

- *Conocimiento de las actividades gubernamentales relevantes, incluidos los programas relacionados.*
- *Objetivos y estrategias del programa, incluidos elementos de política pública.*

6.3.2. El auditor debe conocer cómo los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección para identificar y responder a los riesgos de fraude o error en la entidad y los controles que la dirección ha establecido para mitigar estos riesgos.

Conocer el marco de información financiera aplicable

6.3.3. El auditor deberá conocer:

- (a) El marco de información financiera aplicable, incluidos, para las estimaciones contables, los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos de presentación y de

información a revelar relacionados y cómo se aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno.

(b) Las políticas contables de la entidad y las razones de cualquier cambio a las mismas.

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

Factores de riesgo inherente

6.3.5. Al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable de conformidad con esta Parte, el auditor debe conocer cómo los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a la incorrección, y el grado en que lo hacen.

Los factores de riesgo inherentes pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones. Los factores de riesgo cualitativos inherentes, relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:

- *Complejidad;*
- *Subjetividad;*
- *Cambio;*
- *Incertidumbre (para estimaciones contables, esto es incertidumbre en la estimación); o*
- *Susceptibilidad a incorrecciones debido al sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten el riesgo inherente.*

La presencia de factores de riesgo inherente que dan lugar a un mayor riesgo inherente, relacionados con las estimaciones contables, pueden ser indicadores de que la NIA para EMC no es adecuada para la auditoría.

Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad influye en la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material, y también lo ayuda a planificar y diseñar procedimientos de auditoría adicionales. El sistema de control interno de la entidad consta de los cinco componentes del control interno, para los cuales se requiere el conocimiento de cada uno:

- *El entorno de control.*
- *El proceso de valoración del riesgo por la entidad.*
- *El proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno.*
- *El sistema de información y comunicación.*
- *Actividades de control.*

En entidades menos complejas, y en particular entidades con propietario-gerente, la forma en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad variará con el tamaño

y la complejidad de la entidad. Cuando no existen procesos formales o políticas o procedimientos documentados, aún se requiere que el auditor conozca cómo la dirección, o cuando sea apropiado, los responsables del gobierno de la entidad previenen y detectan el fraude y el error, y como usa el juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos para obtener el conocimiento requerido.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Los auditores de las entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un código de práctica establecido o informar sobre los gastos contra el presupuesto. Los auditores de las entidades del sector público también pueden tener la responsabilidad de informar sobre el cumplimiento de la ley, la regulación u a otra autoridad. Como resultado, sus consideraciones sobre el sistema de control interno pueden ser más amplias y detalladas.

6.3.6. El auditor evaluará si la dirección (con la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, en su caso) ha creado y mantenido un entorno de control que proporcione una base adecuada para los otros componentes del sistema de control interno de la entidad, incluida la determinación de si existen deficiencias en el entorno de control que debilitan los otros componentes del sistema de control interno de la entidad. Con esta finalidad, el auditor deberá conocer:

- (a) Cómo la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, supervisan la entidad y demuestran integridad y valores éticos;
- (b) La asignación de autoridad y responsabilidad de la entidad;
- (c) La cultura de la entidad, incluyendo si la cultura apoya la honestidad y el comportamiento ético; y
- (d) Cuando corresponda, cómo los propietarios-gerentes tienen una participación activa e influyen en los riesgos que surgen de la elusión de los controles por parte de la dirección debido a la falta de segregación de funciones.

El entorno de control proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los otros componentes del sistema de control interno de la entidad y las deficiencias pueden debilitar el resto del sistema de control interno de la entidad. Aunque no previene o detecta y corrige directamente las incorrecciones, puede influir en la eficacia de otros controles en el sistema de control interno. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y acciones 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.

Debido a que el entorno de control es fundamental para el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. Por lo tanto, el conocimiento y las evaluaciones del auditor de este componente afectan la identificación y valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y también pueden afectar la identificación y valoración de los riesgos incorrección material en las afirmaciones, así como las repuestas del auditor a los riesgos identificados.

En el caso de una EMC, algunos o todos los aspectos del entorno de control pueden no ser aplicables o ser menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una EMC no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El dominio de la dirección por parte de un solo individuo en una EMC generalmente, en sí mismo, no indica una falla de la dirección para mostrar y comunicar una actitud adecuada con respecto al control interno y al proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización de la dirección puede compensar los controles que de otro modo serían deficientes y reducir el riesgo de fraude por parte de los empleados. Sin embargo, el dominio de la dirección por un solo individuo puede ser una deficiencia potencial en el control interno, ya que existe la oportunidad de que la dirección eluda los controles.

- 6.3.7. El auditor evaluará si el proceso de valoración del riesgo de la entidad es adecuado para las circunstancias de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad. Para esta finalidad, el auditor debe conocer el proceso de valoración de riesgos de la entidad que es relevante para la preparación de los estados financieros (es decir, cómo se identifican, valoran y abordan los riesgos), incluyendo cómo este proceso identifica y aborda los riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Conocer cómo la entidad valora sus riesgos de negocio y otros riesgos puede ayudar al auditor a conocer dónde existen riesgos identificados y si la entidad ha respondido a esos riesgos. Esto puede informar al auditor para que conocer si los riesgos que enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y abordados según corresponda a la naturaleza y circunstancias de la entidad, y ayudar al auditor a identificar y valorar los riesgos de incorrección material y responder a esos riesgos.

- 6.3.8. El auditor evaluará si el proceso de la entidad para dar seguimiento del sistema de control interno es adecuado a las circunstancias de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad. Para esta finalidad, el auditor debe comprender el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno de la entidad, incluidas las fuentes de información y la base sobre la cual la dirección considera que la información es suficientemente fiable, así como también cómo se corrigen las deficiencias.

Conocer el seguimiento que hace la entidad del sistema de control interno ayuda al auditor a conocer si el sistema de control interno de la entidad está presente y en funcionamiento. En entidades menos complejas, y en particular en las entidades con propietario-gerente, el conocimiento del auditor del proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno de la entidad a menudo se centra en cómo la dirección o el propietario-gerente están directamente involucrados en las operaciones, ya que puede no haber ninguna otra actividad formal de seguimiento.

- 6.3.9. El auditor debe conocer el sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros, incluyendo:

- (a) Para clases importantes de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar, cómo esas transacciones se inician, registran, procesan, corrigen, en su caso, se transfieren al libro mayor y se informan en los estados financieros, así como:
 - (i) Cómo el sistema de información captura, procesa e informa hechos y condiciones, distintos de las transacciones;

- (ii) Los registros contables, cuentas específicas en los estados financieros y otros registros de respaldo para los flujos de información;
 - (iii) Los recursos de la entidad utilizados en el proceso de información financiera;
 - (iv) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y
- (b) El entorno de las TI importante para los subapartados a(a) (i) a (iv) anteriores.
- 6.3.10. El auditor deberá conocer cómo la entidad comunica las cuestiones importantes relacionados con la preparación de los estados financieros y las responsabilidades de información relacionadas, entre las personas dentro de la entidad, entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad (en su caso) y con partes externas (tal como las autoridades reguladoras) u otros según sea necesario).
- 6.3.11. El auditor evaluará si el sistema de información y las comunicaciones de la entidad apoyan de manera adecuada la preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El conocimiento del auditor del sistema de información puede obtenerse de varias formas y puede incluir:

- *Indagaciones ante el personal correspondiente sobre los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones o sobre el proceso de información financiera de la entidad;*
- *Inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;*
- *Observación del cumplimiento de las políticas o procedimientos por parte del personal de la entidad; o*
- *Seleccionar transacciones y rastrearlas a través del proceso aplicable en el sistema de información (es decir, realizar un recorrido).*

Es probable que el sistema de información y los procesos del negocio relacionados en entidades menos complejas, involucren un entorno de TI menos complejo; sin embargo, la función del sistema de información es igualmente importante a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección pueden no necesitar descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

El auditor también puede usar las HTA para obtener acceso directo o una descarga digital de las bases de datos en el sistema de información de la entidad que almacenen registros contables de transacciones. Al aplicar las HTA a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido sobre cómo las transacciones fluyen a través del sistema de información al rastrear los asientos del diario u otros registros digitales relacionados con una transacción en particular, o una población completa de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el libro mayor. El análisis de conjuntos de transacciones completos o grandes también puede

resultar en la identificación de variaciones de los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que puede resultar en la identificación de riesgos de incorrección material.

6.3.12. Para estimaciones contables y la información a revelar relacionada para clases importantes de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, el conocimiento del auditor del sistema de información y del flujo de información relevante para la preparación de los estados financieros debe incluir:

- (a) Cómo la dirección identifica, selecciona y aplica métodos, hipótesis y datos relevantes que son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la identificación de hipótesis significativas;
- (b) Cómo la dirección comprende el grado de incertidumbre de la estimación y aborda dicha incertidumbre, incluida la selección de una estimación puntual y la información financiera a revelar correspondiente, para su inclusión en los estados financieros;
- (c) Controles sobre el proceso de la dirección para realizar las estimaciones contables; y
- (d) Cómo la dirección revisa los resultados de las estimaciones previas y responde a los resultados de esa revisión.

6.3.13. Con base en las evaluaciones del auditor sobre si el entorno de control, el proceso de valoración de riesgos de la entidad, el seguimiento del sistema de control interno de la entidad y el sistema de información son adecuados en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad, el auditor deberá determinar si se han identificado una o más deficiencias de control.

6.3.14. El auditor identificará los controles que abordan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de la siguiente manera:

- (a) Controles que abordan riesgos que se determinan como riesgos significativos;
- (b) Controles sobre los asientos de diario, incluido el registro de transacciones o ajustes inusuales y no recurrentes;
- (c) Controles para los cuales el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y alcance de las pruebas sustantivas, incluyendo aquellos controles que abordan riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- (d) Otros controles, fundamentados en el juicio profesional del auditor, cuando el auditor considere adecuado cumplir con los objetivos de identificar los riesgos de incorrección material en la afirmación;
- (e) Si corresponde, los controles relacionados con la información procesada por una organización de servicios; y
- (f) Controles, si los hay, para identificar, contabilizar e informar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable, autorizar y aprobar transacciones y relaciones significativas con partes vinculadas, y autorizar y aprobar transacciones y acuerdos importantes fuera del curso normal de los negocios.

Para cada control identificado en los subapartados (a)-(f) anteriores, el auditor deberá evaluar si el control está diseñado de manera eficaz para abordar el riesgo de incorrección material en la afirmación, o si está diseñado de manera eficaz para respaldar la operación de otros controles y determinar si el control se ha implementado realizando procedimientos en lugar de indagación.

Se requiere que el auditor identifique controles específicos, evalúe el diseño y determine si los controles se han implementado. Esto ayuda a que el auditor conozca el enfoque de la dirección para abordar ciertos riesgos y, por lo tanto, proporciona un fundamento para el diseño y realización de procedimientos de auditoría adicionales en respuesta a estos riesgos, incluso cuando el auditor no planea probar la eficacia operativa de los controles identificados.

Se espera que los controles sobre los asientos de diario se identifiquen para todas las auditorías debido a que la manera en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el libro mayor generalmente implica el uso de asientos de diario, ya sean estándar o no estándar, o automatizados o manuales. La medida en que se identifican otros controles puede variar según la naturaleza de la entidad y el enfoque planificado por el auditor para los procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, en una auditoría de una EMC, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y el auditor puede no tener la intención de probar la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material para el que sea necesario que el auditor evalúe el diseño de los controles y determine que se han implementado. En dicha auditoría, el auditor puede determinar que no existen controles identificados distintos de los controles de la entidad sobre los asientos de diario.

6.3.15. Para los controles identificados en el apartado 6.3.14. el auditor debe identificar las aplicaciones de las TI y otros aspectos del entorno de las TI que están sujetos a los riesgos que surgen del uso de TI.

6.3.16. Para las aplicaciones de las TI y otros aspectos del entorno de las TI identificados en el apartado 6.3.15, el auditor identificará los riesgos relacionados que surgen del uso de las TI y los controles generales de las TI de la entidad que responden a esos riesgos, y evaluará si los controles generales de las TI están diseñados de manera eficaz para abordar el riesgo de incorrección material en la afirmación, o están diseñados de manera eficaz para respaldar la operación de otros controles y determinar si el control se ha implementado mediante la realización de procedimientos en lugar de una indagación.

El conocimiento del auditor sobre el sistema de información (que puede hacerse mediante la realización de procedimientos de recorrido) incluye el entorno de las TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de información en el sistema de información de la entidad. Esto se debe a que el uso de aplicaciones de las TI por parte de la entidad u otros aspectos del entorno de las TI pueden dar lugar a riesgos que surgen de las TI (es decir, la susceptibilidad de los controles de procesamiento de información a un diseño u operación ineficaces, o riesgos para la integridad de la información).

El grado de conocimiento del auditor de los procesos de las TI, incluida la extensión en que la entidad tiene establecidos controles generales de TI, variará con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno de TI, así como también en función de la naturaleza y el alcance de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de las TI que están sujetas a riesgos derivados del uso de las TI también variará según estos factores.

6.3.17. Si la entidad utiliza los servicios de una organización de servicios, el conocimiento del auditor del sistema de información debe incluir:

- (a) La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la importancia de esos servicios para la entidad;
- (b) La naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de información financiera afectados por la organización de servicios;
- (c) Las condiciones contractuales relevante para las actividades realizadas por la organización de servicios;
- (d) Los controles en la organización de servicios relevantes para las transacciones de la entidad; y
- (e) Los controles aplicados a las transacciones con la organización de servicios.

El conocimiento de los auditores sobre los servicios de una organización de servicios, informará al auditor sobre la importancia de los controles de la organización de servicios en relación con los de la entidad, lo que también puede demostrarse por el grado de interacción entre sus actividades y las de la entidad. Por ejemplo, la organización de servicios puede procesar y contabilizar transacciones que aún requieren ser autorizadas por la entidad, alternativamente, la entidad puede confiar en que esos controles se efectúen en la organización de servicios. La naturaleza y extensión del trabajo a realizar por el auditor con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios dependen de la naturaleza de dichos servicios y su importancia para la entidad, así como de su relevancia para la auditoría.

Deficiencias en el sistema de control interno de la entidad

6.3.18. El auditor deberá determinar si las deficiencias identificadas en el sistema de control interno de la entidad, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas.

6.4. Identificación de riesgos de incorrección material

Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales 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.

6.4.1. El auditor deberá identificar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error en:

- (a) Los estados financieros; y
- (b) Las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de la consideración de cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración del auditor de las incorrecciones que tienen una posibilidad razonable de que ocurran y que sean materiales si ocurrieran.

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 naturaleza no son necesariamente riesgos identificables con afirmaciones específicas en la clase de transacciones, el saldo de la cuenta o las revelaciones (por ejemplo, riesgo de que la dirección eluda los controles).

Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que puedan ocurrir. El Anexo 4 establece afirmaciones que el auditor puede utilizar al considerar diferentes tipos de incorrecciones en la afirmación.

- 6.4.2. Al identificar 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.

La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que no existe riesgo de incorrección material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, en el caso de que exista un solo tipo de transacción simple de ingresos, por ejemplo, ingresos por arrendamiento de una propiedad de alquiler de una sola unidad.

- 6.4.3. El auditor deberá determinar las afirmaciones relevantes y las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar relacionada.

La determinación de afirmaciones relevantes y de las clases importantes de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar proporciona el fundamento para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que se requiere obtener, y la identificación y valoración de riesgos de incorrección material.

6.5. Valoración del riesgo

Valoración del riesgo inherente

- 6.5.1. Para los riesgos identificados de incorrección material, el auditor evaluará:

- (a) Los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Al hacerlo, el auditor deberá determinar si esos riesgos afectan los riesgos en las afirmaciones y evaluar la naturaleza y extensión de su efecto generalizado en los estados financieros; y
- (b) El riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones mediante la evaluación de la probabilidad y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor deberá tener en cuenta el grado en que los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a la incorrección.

El riesgo inherente valorado para un riesgo particular de incorrección material en a afirmación, representa un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente.

Al valorar el riesgo inherente, el auditor utiliza su juicio profesional para determinar la importancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una incorrección en el espectro del riesgo inherente. El juicio sobre en qué parte del rango se valora el riesgo inherente puede variar según la

naturaleza, el tamaño o las circunstancias de la entidad, y toma en cuenta la probabilidad y la magnitud evaluadas de la incorrección y de los factores de riesgo inherentes.

Al considerar la probabilidad de una incorrección, el auditor considera la posibilidad de que pueda ocurrir una incorrección, con base en la consideración de los factores de riesgo inherentes. Al considerar la magnitud de una incorrección, el auditor considera los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, las incorrecciones en las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar pueden considerarse materiales debido a la naturaleza, tamaño o circunstancias).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Al ejercer el juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las regulaciones y directivas y los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

6.5.2. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material relacionada con una estimación contable y la información a revelar relacionada en la afirmación, el auditor deberá tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a una incertidumbre de la estimación, y el grado en que lo siguiente se ve afectado por complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes:

- (a) La selección y aplicación del método, las hipótesis y los datos utilizados; y
- (b) La selección de la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada.

6.5.3. El auditor deberá determinar si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para cualquiera de los riesgos de incorrección material en la afirmación.

Cuando las 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 circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa solo en forma electrónica. En esos casos:

- *La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría generalmente dependen de la eficacia de los controles sobre su precisión e integridad.*
- *La posibilidad de que se produzca una iniciación o alteración inadecuada de la información y no se detecte, puede ser mayor si los controles adecuados no funcionan de manera eficaz.*

Riesgos significativos

6.5.4. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos valorados de incorrección material es, a juicio profesional del auditor, un riesgo significativo.

La determinación de cuáles de los riesgos valorados de incorrección material están cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente y, por lo tanto, son riesgos significativos, es una cuestión de juicio profesional, a menos que el riesgo sea de un tipo especificado para ser tratado como un riesgo significativo de conformidad con los apartados 6.5.4.– 6.5.5. Estar cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente diferirá de una entidad a otra, y no será necesariamente el mismo para una entidad de un período a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se valora el riesgo.

- 6.5.5. Al ejercer el juicio profesional en cuanto a qué riesgos valorados son riesgos significativos, el auditor deberá determinar si los riesgos valorados, asociados con las relaciones y transacciones con partes vinculadas son riesgos significativos.
- 6.5.6. El auditor deberá determinar si los riesgos de incorrección material valorados en relación con las estimaciones contables son riesgos significativos.
- 6.5.7. El auditor tratará los siguientes como riesgos significativos:
- (a) Riesgos de fraude identificados, incluidos:
 - (i) Elusión de los controles por parte de la dirección. Aunque el nivel de riesgo de que la administración eluda los controles variará de una entidad a otra, el riesgo está, no obstante, presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por lo tanto, un riesgo significativo.
 - (ii) Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos. Con base en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, el auditor evaluará qué tipos de ingresos, transacciones de ingresos o afirmaciones dan lugar a esos riesgos; y
 - (b) Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

Valoración del riesgo de control

- 6.5.8. Si el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles, el auditor debe valorar el riesgo de control; de lo contrario, el riesgo de incorrección material es el mismo que la valoración del riesgo inherente.

Los planes del auditor para probar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles están operando eficazmente, y esto formará la base de la valoración del auditor del riesgo de control.

La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la valoración del auditor del diseño y la determinación de la implementación, de los controles identificados en los apartados 6.3.14. y 6.3.16. Una vez que el auditor haya probado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la Parte 7, el auditor podrá confirmar la expectativa inicial sobre la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están operando eficazmente como se esperaba, entonces el auditor necesitará revisar la valoración del riesgo de control.

La valoración del auditor del riesgo de control puede realizarse de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas, y puede expresarse de diferentes maneras. La valoración del riesgo de control puede expresarse utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, el riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de la expectativa del auditor de cuán efectivo es el control o controles para abordar el riesgo identificado, es decir, la dependencia planificada de la operación efectiva de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no contempla tener confianza en la operación efectiva de los controles. Si el riesgo de control se evalúa a menos del máximo, el auditor contempla tener confianza en la operación efectiva de los controles.

Evaluación de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material y revisión de la valoración de los riesgos

- 6.5.9. El auditor deberá evaluar si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. De lo contrario, el auditor deberá realizar procedimientos adicionales hasta que se haya obtenido evidencia de auditoría para proporcionar esa base. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor deberá tomar en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, ya sea que corrobore o contradiga las afirmaciones hechas por la dirección.
- 6.5.10. La valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme se obtiene información adicional. En circunstancias en las que el auditor obtiene evidencia de auditoría mediante la realización de procedimientos de auditoría adicionales, o si se obtiene nueva información, cualquiera de las cuales es inconsistente con la evidencia de auditoría en la que el auditor basó originalmente la valoración, el auditor revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos de auditoría adicionales planificados.

Evaluación de lo adecuado del uso de la NIA para EMC

- 6.5.11. Con base en los procedimientos realizados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el socio del encargo evaluará si la NIA para EMC continúa siendo adecuada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

La determinación original del auditor de utilizar la NIA para EMC puede cambiar a medida que se obtiene nueva información o evidencia de auditoría adicional al realizar los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. En circunstancias donde se obtiene evidencia de auditoría, o nueva información, que es inconsistente con la determinación original del auditor de usar la NIA para EMC, el auditor puede necesitar cambiar la determinación original para usar la NIA para EMC.

6.6. Indagaciones específicas ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad

- 6.6.1. Al diseñar y realizar procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude o error, el auditor deberá hacer indagaciones ante la dirección con respecto a:
- (a) La valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones;
 - (b) El proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude;
 - (c) En su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y

- (d) En su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético;
- (e) La identidad de las partes vinculadas de la entidad, incluidos los cambios del período anterior, la naturaleza de las relaciones entre la entidad y estas partes vinculadas y si la entidad realizó transacciones con estas partes vinculadas durante el período y, de ser así, el tipo y finalidad de las transacciones;
- (f) El incumplimiento de la ley o regulación que pueda tener un efecto material en los estados financieros y la inspección de la correspondencia, si la hubiera, con las autoridades reguladoras o de licencias pertinentes; y
- (g) Hechos o condiciones existentes que, individual o colectivamente, pueden afectar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

6.6.2. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad y ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que la afecten.

6.7. Requerimientos específicos de comunicación

6.7.1. El auditor deberá comunicar a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, los riesgos significativos identificados por el auditor.

6.8. Requerimientos específicos de documentación

La forma y extensión de la documentación para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material puede ser simple y relativamente breve y está influenciada por:

- *La naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su sistema de control interno.*
- *Disponibilidad de información de la entidad.*
- *La metodología y tecnología de auditoría usadas en el curso de la auditoría.*

No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionados con ella, en su lugar, aplicar los principios de la Parte 2.5 y las cuestiones que se indican a continuación.

6.8.1. Además de los requerimientos generales de documentación (Parte 2.5.) para una auditoría de una EMC, el auditor deberá incluir lo siguiente en la documentación de auditoría:

- (a) Elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad;

Los elementos clave del conocimiento documentado por el auditor incluyen aquellos en los que el auditor fundamentó la valoración de los riesgos de incorrección material.

- (b) Los nombres de las partes vinculadas identificadas (incluidos los cambios con respecto al período anterior) y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas;
- (c) Los riesgos identificados y valorados de incorrección material, incluidos los riesgos debidos a fraude, en los estados financieros y en las afirmaciones, 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 la justificación para los juicios significativos realizados;

Se requiere que el auditor tenga en cuenta los factores de riesgo inherentes al identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cómo se consideraron todos los factores de riesgo inherentes en relación con cada clase de transacción, saldo de cuenta o información a revelar.

- (d) En su caso, las razones de la conclusión de que no existe riesgo de incorrección material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos.
- (e) Los controles establecidos en los apartados 6.3.14. y 6.3.16 y la evaluación de si el control está diseñado de manera eficaz y la determinación de si el control se ha implementado; y
- (f) Para las estimaciones contables, los elementos clave del conocimiento del auditor sobre las estimaciones contables, incluidos los controles en su caso, la vinculación de los riesgos valorados de incorrecciones materiales con los procedimientos adicionales del auditor y cualquier indicador de sesgo de la dirección y cómo se abordaron.

6.8.2. El auditor deberá documentar la evaluación sobre si la NIA para EMC continúa siendo apropiada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

7. Respuestas a los Riesgos Valorados de Incorrección Material

Contenido de esta Parte

La Parte 7 incluye contenido relacionado con:

- El diseño e implementación de respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros;
- El diseño e implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones (es decir, diseño y ejecución de procedimientos de auditoría adicionales). Los procedimientos adicionales incluyen procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos) y pruebas de controles (en su caso) y se amplía en esta Parte; y
- Los procedimientos para temas específicos al responder a los riesgos valorados de incorrección material.

Alcance de esta Parte

Esta Parte establece los requerimientos específicos para obtener evidencia de auditoría a través de responder a los riesgos valorados de incorrección material. La Parte 2 también establece los requerimientos generales para la evidencia de auditoría. Al cumplir con los requerimientos de esta Parte, el auditor puede encontrar útil referirse a lo siguiente que establece cuestiones relevantes:

- Fraude – ver Parte 1.5.
- Ley o regulación – ver Parte 1.6.
- Partes vinculadas – ver Parte 1.7.
- Información que se utilizará como evidencia de auditoría – ver Parte 2.3.
- Procedimientos para obtener evidencia de auditoría – ver Parte 2.4.

7.1. Objetivos

7.1.2. Los objetivos del auditor son:

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material (los riesgos valorados), mediante el diseño e implementación de respuestas a esos riesgos;
- (b) Responder de manera adecuada a los riesgos de incorrección material que surja de fraude o indicio de fraude;
- (c) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al uso por parte de la dirección del principio supuesto de empresa en funcionamiento y la información a revelar relacionada; y

- (d) Responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

7.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros

- 7.2.1. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros ya sean debidos a fraude o error.

Las respuestas generales del auditor en los estados financieros, por ejemplo, hacer cambios generales en la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de auditoría, o ajustes a los recursos asignados o utilizando expertos, se basan en aquellos riesgos que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto. Estos pueden incluir, por ejemplo, riesgos que surgen de la industria, factores regulatorios y otros factores externos, o cuestiones relacionadas ampliamente con las base contables o políticas contables de la entidad.

En particular, las respuestas generales del auditor también están influenciadas por el conocimiento del auditor del entorno de control. El entorno de control proporciona una base para el funcionamiento de los otros componentes del sistema de control interno de la entidad. El entorno de control no previene, detecta y corrige directamente las incorrecciones. Sin embargo, puede influir en la eficacia de los controles en los otros componentes del sistema de control interno de la entidad. Por lo tanto, un entorno de control eficaz puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad.

Sin embargo, las deficiencias que se han identificado en el entorno de control al obtener un conocimiento del sistema de control interno de la entidad, tienen el efecto contrario y pueden resultar en la necesidad de evidencia de auditoría más extensa a partir de procedimientos sustantivos. Un entorno de control débil también afecta el trabajo que se puede realizar en un período intermedio.

- 7.2.2. En la determinación de respuestas globales para abordar los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude o error en los estados financieros, el auditor deberá:

- (a) Asignar y supervisar al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la habilidad y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude.
- (b) Evaluar si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas, pueden ser indicativas de errores o de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e
- (c) Introducir un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.

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

- 7.3.1. El auditor deberá diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, momento de realización y alcance se basen en los riesgos valorados y que respondan a ellos, ya sea debido a fraude o error, en la afirmación.

Los procedimientos de auditoría adicionales comprenden pruebas de controles y procedimientos sustantivos. El auditor puede optar por realizar pruebas de controles o pueden ser requeridas en circunstancias específicas (véase el apartado 7.3.2. (d)). Procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

Los procedimientos de auditoría adicionales responden al riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y proporcionan un vínculo claro entre los procedimientos adicionales del auditor y la valoración del riesgo. Si los riesgos valorados de incorrección material se deben a riesgos de fraude en la afirmación, es posible que sea necesario cambiar la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría que sea más relevante y confiable o para obtener información corroborativa adicional.

- 7.3.2. Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá:

- (a) Considerar 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, incluyendo:
 - (i) La probabilidad y magnitud de la incorrección debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente); y
 - (ii) Si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles que abordan el riesgo de incorrecciones materiales (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (donde el auditor planea probar la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos);
- (b) Obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor;
- (c) Al diseñar y realizar pruebas de controles, obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles; y
- (d) Diseñar y realizar pruebas de controles, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en cuanto a la eficacia operativa de dichos controles, si el auditor tiene la intención de probar la eficacia operativa de los controles o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En una auditoría de una EMC, es posible que el auditor no pueda identificar muchos controles, o la extensión de la documentación preparada por la entidad del porque existen u operan puede ser

limitado. En esos casos, puede ser más eficiente para el auditor realizar procedimientos de auditoría adicionales que son principalmente procedimientos sustantivos.

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.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

- 7.3.3. 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.

Procedimientos analíticos sustantivos

- 7.3.4. Si el auditor utiliza procedimientos analíticos sustantivos para obtener evidencia de auditoría, el auditor deberá:

- (a) Determinar la idoneidad del procedimiento analítico sustantivo para el propósito de la prueba y para la(s) afirmación(es) dadas;
- (b) Evaluar la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación;
- (c) Desarrollar una expectativa de cantidades o índices registrados y evaluar si la expectativa es lo suficientemente precisa para identificar incorrecciones materiales;
- (d) Determinar el importe de cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada; y
- (e) Investigar las fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en una cantidad significativa preguntando a la dirección y obteniendo evidencia de auditoría adecuada relevante para las respuestas de la dirección y realizando procedimientos de auditoría adicionales, según sea necesario en las circunstancias.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

Los procedimientos analíticos se pueden realizar utilizando una serie de herramientas o técnicas, que también pueden ser automatizadas. La evolución de la tecnología, junto con el aumento en el número y variedad de fuentes de datos, puede crear más oportunidades para que el auditor utilice HTA en la realización de procedimientos analíticos sustantivos.

Hay innumerables fuentes de información disponibles (por ejemplo, redes sociales, fuentes de información de acceso libre) para el auditor, y algunas son más confiables que otras. El uso de

HTA para realizar procedimientos analíticos sustantivos permite al auditor incorporar información de más fuentes, tanto internas como externas a la entidad y también utilizar volúmenes mucho mayores de datos en los análisis. No obstante, la responsabilidad del auditor de abordar la fiabilidad de los datos utilizados en los procedimientos analíticos sustantivos no cambia.

Muestreo de auditoría

7.3.5. Si el auditor utiliza el muestreo de auditoría al responder a los riesgos valorados de incorrección material como un medio para seleccionar elementos para la prueba, el auditor deberá:

- (a) Considerar la finalidad de los procedimientos de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra.
- (b) Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo;
- (c) Seleccionará elementos de forma que cada unidad de muestreo de la población tenga posibilidad de ser seleccionadas;
- (d) Realizar procedimientos de auditoría, adecuados con la finalidad, en cada elemento seleccionado, a menos que el procedimiento no sea aplicable al elemento seleccionado, en cuyo caso el auditor seleccionará un elemento de reemplazo o ejecutará un procedimiento alternativo adecuado. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a el elemento seleccionado, a menos que no sea aplicable, ese elemento se tratará como una desviación (en el caso de pruebas de controles) o una incorrección (en el caso de pruebas de detalles).
- (e) Investigar las desviaciones o incorrecciones identificadas en la muestra en cuanto a su naturaleza y causa, y evaluar su posible efecto sobre la finalidad del procedimiento de auditoría y otras áreas de la auditoría.

7.3.6. En el caso de pruebas de detalle, extrapolar las incorrecciones encontradas en la muestra a la población. En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.

Una incorrección que se ha establecido como una anomalía no necesita proyectarse para el resto de la población.

7.3.7. El auditor evaluará:

- (a) Los resultados de la muestra; y
- (b) Si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

Pruebas de controles

- 7.3.8. Al diseñar y realizar pruebas de controles, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría en combinación con indagaciones para obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, incluyendo:
- (a) La manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo;
 - (b) La congruencia con la que se hayan aplicado, y
 - (c) Las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados.
- 7.3.9. El auditor deberá determinar 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 sobre la eficacia operativa de los controles indirectos.
- 7.3.10. El auditor realizará pruebas sobre los controles durante el período de tiempo, o durante todo el período, por el cual el auditor tiene previsto confiar en esos controles, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor.
- 7.3.11. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles en el período intermedio, deberá obtener evidencia de auditoría adicional sobre cualquier cambio significativo posterior y determinará la evidencia de auditoría adicional que se obtendrá para el período restante.
- 7.3.12. Si el auditor tiene la intención de utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenidos en periodos anteriores, el auditor deberá:
- (a) Considerar la eficacia de los componentes del sistema de control interno, los riesgos de las características del control (por ejemplo, manual o automatizado), la eficacia de los controles generales de las TI, la eficacia del control y su aplicación por la entidad, si la falta de que un cambio en un control particular presente un riesgo debido a circunstancias cambiantes y el riesgo de incorrección material y el grado de dependencia del control planificado; y
 - (b) Establecer la relevancia continua de esa evidencia mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en esos controles con posterioridad a la auditoría anterior. Si ha habido cambios significativos, el auditor deberá probar el control en el período actual, o de lo contrario, al menos una vez cada tres auditorías.
- 7.3.13. Si el auditor tiene la intención de confiar en un control que es un control sobre un riesgo significativo, el auditor deberá probar el control en el período actual.
- 7.3.14. Al evaluar la eficacia operativa de los controles en los que el auditor pretende confiar, el auditor deberá evaluar 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 por procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que se está probando sean eficaces.
- 7.3.15. Si se detectan desviaciones de los controles, en los que el auditor tiene la intención de confiar, el auditor deberá realizar indagaciones específicas para comprender las desviaciones y las consecuencias potenciales, incluyendo si:

- (a) Las pruebas de los controles proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
- (b) Son necesarias pruebas de control adicionales; o
- (c) Los riesgos de incorrección material deben abordarse utilizando procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

7.3.16. Independientemente de los riesgos valorados, se llevarán a cabo procedimientos sustantivos para cada clase material de transacciones, saldo de cuenta e información a revelar.

7.3.17. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros, incluyendo:

- (a) Comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos, y
- (b) Examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

7.3.18. Los procedimientos sustantivos del auditor deben incluir procedimientos sustantivos que respondan específicamente a los riesgos significativos. Cuando la respuesta a un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

7.3.19. Si el auditor realizó procedimientos sustantivos 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 solo son suficientes procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período.

Confirmaciones externas

7.3.20. El auditor deberá considerar si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos.

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 los acuerdos, contratos o transacciones entre una entidad y otras partes. También se pueden realizar procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones.

7.3.21. Cuando se utilizan procedimientos de confirmación externa, el auditor debe mantener el control sobre:

- (a) La determinación de la información a confirmar o solicitar y seleccionar la parte confirmante adecuada.

- (b) El diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y
- (c) El envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda.

7.3.22. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:

- (a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos;
- (b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y
- (c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.23. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad. El auditor también deberá determinar las implicaciones para la auditoría y para la opinión de auditoría.

7.3.24. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados.

7.3.25. En cada caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.26. El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones.

7.3.27. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa, si los hubiera, proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

7.4. Áreas de enfoque específicas

Empresa en funcionamiento

7.4.1. El auditor valorará la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

De conformidad con los requerimientos de esta Parte, el auditor debe valorar la evaluación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En muchos casos, la dirección de entidades menos complejas puede no haber preparado una evaluación detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en

funcionamiento, en su lugar, puede depender de un conocimiento profundo del negocio y de las perspectivas futuras anticipadas. En esos casos, puede ser adecuado discutir el financiamiento a mediano y largo plazo de la entidad con la dirección, siempre que los planes de la dirección puedan ser corroborados por evidencia documental suficiente y sean consistentes con el conocimiento de la entidad por parte del auditor. Por lo tanto, la evaluación del auditor de la empresa en funcionamiento, por ejemplo, puede satisfacerse mediante la discusión, investigación e inspección de la documentación de respaldo.

- 7.4.2. Al valorar la evaluación de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo período utilizado por la dirección, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Si ese período es menor a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la dirección que extienda el período. Si la dirección no realiza o amplía su evaluación, el auditor deberá considerar las implicaciones para el informe de auditoría.⁵³

El auditor también mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Cuanto más en el futuro estén los hechos o condiciones, más importantes deben ser las cuestiones de empresa en funcionamiento antes de que el auditor tome medidas adicionales. Si se identifican hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento después de que se hayan realizado las valoraciones de riesgo del auditor, la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material puede necesitar ser revisada.

- 7.4.3. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.
- 7.4.4. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- 7.4.5. Si se han identificado hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material mediante la realización de procedimientos adicionales, incluida la consideración de factores atenuantes (una "incertidumbre material" relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento). Dichos procedimientos incluirán:
- (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.
 - (b) Evaluar los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de

⁵³ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.S.

dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.

- (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras:
 - (i) La evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) La determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.
- (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y probabilidad de ocurrencia es tal que, a juicio del auditor, la revelación apropiada de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre es, para un marco de presentación razonable, necesaria para la presentación razonable de los estados financieros, o, en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no lleven a interpretaciones erróneas.

- 7.4.6. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material.

Elusión de los controles por parte de la Dirección

- 7.4.7. Aunque el nivel de riesgo de que la administración eluda los controles variará de una entidad a otra, el riesgo está, no obstante, presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

- 7.4.8. El auditor deberá diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría para:

- (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario manuales y automatizados, registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros, incluyendo:
 - (i) Realizar 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) Seleccionar asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
 - (iii) Considerar la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.

- (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude, incluyendo.
 - (i) Evaluar si los juicios y decisiones tomadas por la dirección indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad, incluso si son individualmente razonables, que puede representar un riesgo de incorrección material debida a fraude. De ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y
 - (ii) Llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de los supuestos de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior.
- (c) Para transacciones inusuales significativas, fuera del curso normal de negocios de la entidad o que de otra manera parezcan inusuales, evaluar si el razonamiento de negocios (o la falta de este) sobre las transacciones, sugiere que pueden haber sido realizadas para participar en información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación indebida de activos.
- (d) Responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles en la medida en que no se hayan abordado ya en (a) a (c).

La incorrección material en los estados financieros debida a fraude a menudo implica la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el libro diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o en ambos, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo, mediante reclasificaciones.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

En los sistemas manuales de contabilidad general, los asientos de diario no estándar pueden identificarse mediante la inspección de libros de contabilidad, diarios y documentación de respaldo. Cuando se utilizan procedimientos automatizados para mantener el libro mayor y preparar los estados financieros, dichos asientos pueden existir solo en forma electrónica y, por lo tanto, pueden identificarse más fácilmente mediante el uso de HTA.

Partes vinculadas

- 7.4.9. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociada con las relaciones y transacciones con partes vinculadas, incluida la inspección de:
- (a) Confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
 - (b) Actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (c) Otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

7.4.10. El auditor compartirá con otros miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad.

7.4.11. Para acuerdos o información identificados que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor, el auditor deberá:

- (a) Determinar si las circunstancias subyacentes confirman la existencia de esas relaciones o transacciones;
- (b) Comunicar de inmediato la información relevante a los otros miembros del equipo del encargo;
- (c) En caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:
 - (i) Pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor;
 - (ii) Indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;
- (d) Aplicar procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas;
- (e) Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y
- (f) Si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría.

7.4.12. Para transacciones significativas con partes vinculadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, el auditor inspeccionará los contratos o acuerdos subyacentes, si los hubiera, y evaluará si:

- (a) El fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos;
- (b) Las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y
- (c) Las transacciones se han contabilizado adecuadamente, presentado y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable;

7.4.13. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría de que las transacciones importantes identificadas con partes vinculadas fuera del curso normal de los negocios de la entidad, han sido debidamente autorizadas y aprobadas.

- 7.4.14. Si el auditor identifica transacciones importantes fuera del curso normal de los negocios de la entidad, el auditor deberá preguntar a la dirección sobre la naturaleza de estas transacciones y si las partes vinculadas podrían estar involucradas.
- 7.4.15. En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Estimaciones contables

- 7.4.16. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales relacionados con las estimaciones contables para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, incluso para la información a revelar.
- 7.4.17. Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor deben abordar si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas adecuadas para comprender la incertidumbre de la estimación y abordar esa incertidumbre mediante la selección de estimaciones puntuales adecuadas. Si la dirección no ha realizado esos pasos, el auditor deberá solicitar a la dirección que realice procedimientos adicionales para abordar la incertidumbre de la estimación reconsiderando la selección de estimaciones puntuales o proporcionando información a revelar adicional relacionada con la incertidumbre de la estimación.
- 7.4.18. Los procedimientos de auditoría adicionales del auditor para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, relacionados con una estimación contable deben incluir uno o más de los siguientes enfoques:
- (a) Obtener evidencia de auditoría de los hechos que se producen hasta la fecha del informe de auditoría. Al hacerlo, el auditor evaluará cualquier cambio en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de medición que puedan afectar la relevancia de dicha evidencia;
 - (b) Probar cómo la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. Al hacerlo, los procedimientos del auditor deberán abordar si:
 - (i) El método seleccionado es apropiado, incluidos los cambios con respecto al período anterior;
 - (ii) Las hipótesis y datos importantes son consistentes y adecuados y se mantiene su integridad al aplicar el método;
 - (iii) La dirección tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos;
 - (iv) Los juicios realizados al seleccionar estos, dan lugar a indicadores de posible sesgo de la dirección y, si se identifican posibles indicadores de sesgo, evaluar las implicaciones para la auditoría, incluida la determinación de si existe la intención de inducir a error de manera que sea de naturaleza fraudulenta;
 - (v) Los cambios de períodos anteriores son adecuados;

- (vi) Los datos son relevantes y confiables en las circunstancias; y
- (vii) Los cálculos son matemáticamente precisos y si los juicios se han aplicado de manera consistente; o
- (c) Desarrollar una estimación puntual o rango del auditor. Al hacerlo, el auditor deberá:
 - (i) Evaluar si los métodos, las hipótesis y los datos utilizados son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable; y
 - (ii) Determinar que el rango incluye solo cantidades que están respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Existencias

7.4.19. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

- (a) Su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de:
 - (i) Evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad;
 - (ii) Observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección;
 - (iii) Inspeccionar las existencias; y
 - (iv) Realizar pruebas de conteos;
- (b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias; y
- (c) Realizar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si los cambios en el inventario entre la fecha de recuento y la fecha de los estados financieros se han reflejado adecuadamente, si el recuento físico del inventario es en una fecha diferente a la fecha de los estados financieros.

7.4.20. Si el auditor no presenció el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio. Si la asistencia al recuento físico de las existencias no es práctico, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la existencia y condición de las existencias, o si no es posible, determinar el efecto en el informe de auditoría.⁵⁴

En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto puede deberse a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias, por ejemplo, cuando las existencias se encuentran en una ubicación que puede representar una amenaza para la seguridad del auditor. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden

⁵⁴ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.O.

proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En esos casos, se requiere que el auditor modifique la opinión en el informe de auditoría como resultado de la limitación al alcance.

7.4.21. Si las existencias, bajo la custodia y control de un tercero, es material para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la existencia y condición de esas existencias, ya sea a través de la confirmación de las cantidades y condiciones o realizando una inspección u otros procedimientos adecuados en las circunstancias.

Litigios y reclamaciones

7.4.22. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría adicionales con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes:

- (a) Indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;
- (b) Inspección de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y
- (c) Inspeccionar cuentas de gastos legales.

7.4.23. Si el auditor identifica que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por esta norma, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor.⁵⁵

Procedimientos de auditoría cuando se identifica un incumplimiento o hay un indicio de incumplimiento con la ley o regulación

7.4.24. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros.⁵⁶

7.4.25. Si el auditor tiene conocimiento de información concerniente a un caso de incumplimiento o de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor deberá:

- (a) Conocer la naturaleza y las circunstancias y obtener la información adicional necesaria para evaluar el posible efecto en los estados financieros;

⁵⁵ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.N.

⁵⁶ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.J.

- (b) Discutir el incumplimiento con la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad, a menos que la ley o regulación lo prohíba;
- (c) Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, evaluar el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor; y
- (d) Evaluar las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluida la valoración del riesgo por parte del auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas y tomar las acciones adecuadas.⁵⁷

Uso de los servicios de una organización de servicios

7.4.26. Si la entidad está utilizando los servicios de una organización de servicios, el auditor deberá:

- (a) Determinará si la entidad dispone de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y si no,
- (b) Aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada o recurrirá a otro auditor con el fin de que aplique dichos procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor.

Es posible que las entidades menos complejas utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad menos compleja ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

7.4.27. Cuando el auditor ha determinado utilizar el trabajo de un experto del auditor, el auditor deberá evaluar la idoneidad del trabajo del experto del auditor, incluyendo:

- (a) La relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría;
- (b) Si el trabajo del experto implica la utilización de supuestos y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichos supuestos y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y
- (c) Si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

7.4.28. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para la finalidad del auditor, el auditor deberá acordar el trabajo adicional que debe realizar ese experto o realizar procedimientos de auditoría adicionales apropiados a las circunstancias.

⁵⁷ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartados 9.5.1.K., 9.5.1.L. y 9.5.1.M.

7.5. Acumulación de incorrecciones

- 7.5.1. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes.

Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de naturaleza, tamaño o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

- 7.5.2 El auditor deberá solicitar a la dirección que corrija todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría.

- 7.5.3. Si el auditor identifica una incorrección durante la auditoría, el auditor deberá evaluar si la incorrección es indicativa de fraude. Si existe tal indicación, el auditor deberá determinar las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluyendo los riesgos identificados y valorados de incorrección material y la confiabilidad de las manifestaciones de la dirección.

- 7.5.4. Si el auditor identifica una incorrección material que puede ser el resultado de un fraude y sospecha que la dirección está involucrada, el auditor deberá:

- (a) Reevaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude y las respuestas del auditor al respecto; o
- (b) Considerar si las circunstancias o condiciones inciden en una posible colusión que involucre a empleados, dirección, o terceros al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida.

Las implicaciones del fraude identificado o indicio de fraude dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude de otro modo insignificante, puede ser significativo si involucra a la alta dirección. En esas circunstancias, la fiabilidad de la evidencia obtenida previamente puede ser cuestionada, ya que puede haber dudas sobre la integridad y veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros y la documentación contable. También puede haber una posibilidad de colusión que involucre a los empleados, la dirección o terceros.

- 7.5.5. El auditor deberá determinar si el plan de auditoría necesita ser revisado si:

- (a) La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias de su ocurrencia indiquen que otras incorrecciones pueden existir y que sumadas con las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, podrían ser materiales; y
- (b) El efecto agregado de las incorrecciones acumuladas durante la auditoría se acerca a la importancia relativa.

7.6. Requerimientos específicos de comunicación

- 7.6.1. El auditor deberá comunicar:

- (a) Deficiencias significativas en el sistema de control interno de la entidad identificadas durante la auditoría a los responsables del gobierno de la entidad por escrito y de manera oportuna.

- (b) Con la dirección, por escrito y de manera oportuna, las cuestiones que se han comunicado a los responsables del gobierno de la entidad (a menos que no sea adecuado comunicarlo directamente a la dirección en las circunstancias) y otras deficiencias identificadas en el control interno que no se han comunicado, pero son de suficiente importancia para merecer la atención de la dirección.

La comunicación de estas otras deficiencias en el control interno que merezcan la atención de la dirección no ha de realizarse necesariamente por escrito, sino que puede ser verbal.

- 7.6.2. Para la comunicación de deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor incluirá una descripción y una explicación del impacto potencial de las deficiencias, e información suficiente para comprender el contexto de la comunicación.
- 7.6.3. Al comunicarse con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor deberá considerar si hay cuestiones que comunicar con respecto a las estimaciones contables, teniendo en cuenta si las razones dadas a los riesgos de incorrección material se relacionan con la incertidumbre de la estimación, o los efectos de la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherentes al realizar estimaciones contables y la información a revelar correspondiente.

7.7. Requerimientos específicos de documentación

- 7.7.1. Además de los requerimientos generales de documentación (Parte 2.5.) para un encargo de auditoría, el auditor deberá incluir lo siguiente en la documentación de auditoría:
 - (a) Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros;
 - (b) El enlace entre los procedimientos realizados y los riesgos valorados en las afirmaciones;
 - (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras;
 - (d) Los resultados de los procedimientos de auditoría diseñados para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles;
 - (e) La cantidad por debajo de la cual las incorrecciones se considerarían claramente triviales; y
 - (f) Todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría y si han sido corregidas.
- 7.7.2. Cuando el riesgo valorado de incorrección material se deba a fraude, la documentación del auditor incluirá la respuesta específica al fraude.
- 7.7.3. Cuando el auditor haya identificado o tenga un indicio de un incumplimiento de la ley o regulación, documentará los procedimientos de auditoría realizados, los juicios profesionales significativos realizados y las conclusiones a las que se llegó.
- 7.7.4. Para las estimaciones contables, el auditor deberá documentar los juicios significativos relativos a la determinación del auditor sobre si las estimaciones contables y la información a revelar relacionada es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones.

8. Concluyendo:

Contenido de esta Parte

La Parte 8 establece los requerimientos para:

- Evaluar las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante la auditoría.
- Hechos posteriores al cierre.
- Actividades finales, incluidas las evaluaciones relacionadas.
- Conclusión sobre empresa en funcionamiento y la información a revelar relacionada.
- Manifestaciones escritas y realización de procedimientos analíticos finales.

Alcance de esta Parte

Las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas formarán la base para la opinión de auditoría en la Parte 9.

8.1. Objetivos

8.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Evaluar, cuando corresponda, el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros;
- (b) Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, de la existencia o no de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y
- (c) Concluir sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar la opinión de auditoría.

8.2. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

- 8.2.1. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
- 8.2.2. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad.
- 8.2.3. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada al considerar:

- (A) La naturaleza y magnitud de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y
- (b) El efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

8.3. Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

- 8.3.1. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos analíticos cerca del final de la auditoría que ayuden al auditor a formar una conclusión general sobre si los estados financieros son consistentes con el conocimiento del auditor de la entidad, y para identificar cualquier indicación de un riesgo no identificado previamente, de incorrección material debida a fraude o error.
- 8.3.2. El auditor deberá investigar las fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante obtenida durante el curso de la auditoría, mediante indagaciones ante la dirección y aplicando otros procedimientos de auditoría según sea necesario en las circunstancias.

8.4. Hechos posteriores

Los estados financieros pueden verse afectados por ciertos hechos que ocurren después de la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

- (a) Aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y*
- (b) Aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.*

Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

- 8.4.1. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos.
- 8.4.2. El auditor aplicará esos procedimientos de conformidad con el apartado 8.4.1 por el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última, incluyendo:
 - (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.

- (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.
 - (c) Leer las minutas de las reuniones de los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección celebradas después de la fecha del balance general e indagar sobre las cuestiones discutidas en esas reuniones para las que aún no se dispone de las minutas.
 - (d) Leer la información mensual o trimestral de la entidad, si está disponible.
- 8.4.3. Si el auditor ha identificado hechos que requieren ajustar los estados financieros o incluir información a revelar en los mismos, para cumplir con el marco de información financiera aplicable de la entidad al realizar los procedimientos de los apartados 8.4.1. y 8.4.2, el auditor deberá determinar si cada uno de estos hechos se reflejan adecuadamente en los estados financieros.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

- 8.4.4. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si el auditor tiene conocimiento de hechos o eventos que, de haber sido conocidos por el auditor en la fecha del informe de auditoría pero antes de que se emitan los estados financieros, pueden haber causado que el auditor modifique el informe de auditoría, el auditor discutirá con la dirección y, cuando sea adecuado, con los responsables del gobierno de la entidad, y determinar si los estados financieros necesitan modificaciones y, de ser así, indagar cómo la dirección pretende abordar la cuestión.
- 8.4.5. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias de la modificación, incluida la extensión de los procedimientos de auditoría realizados a la fecha del nuevo informe de auditoría y proporcionar un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

- 8.4.6. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:
- (a) Discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) Determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
 - (c) Indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.

8.5. Evaluaciones del auditor y otras actividades para respaldar la conclusión del auditor

Evaluaciones requeridas

- 8.5.1. Con base en los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá evaluar si las valoraciones de los riesgos de incorrección material en el estado financiero y en las afirmaciones siguen siendo apropiadas.

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 los procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planificados, con base en la consideración revisada de los riesgos valorados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar y las afirmaciones relacionadas.

El auditor también puede considerar si dicha información cambia la determinación del auditor sobre la idoneidad del uso de la NIA para EMC para la auditoría, lo que puede requerir una modificación de los términos del encargo.

- 8.5.2. Para las estimaciones contables, el auditor deberá evaluar, con fundamento en los procedimientos de auditoría y en la evidencia de auditoría obtenido, si:

- (a) La valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones permanece adecuada, incluido cuando se han identificado indicadores de sesgo de la dirección;
- (b) Las decisiones de la dirección con respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de estas estimaciones contables en los estados financieros, son razonables de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- (c) Se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

- 8.5.3. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no es así, el auditor evaluará el efecto, si lo hay, en la auditoría y tomará las medidas adecuadas.

Por ejemplo, las valoraciones de riesgo originales pueden necesitar ser revisadas, la opinión del auditor puede necesitar ser modificada sobre la base de una limitación al alcance o puede ser necesario tomar otras acciones según sea adecuado.

- 8.5.4. 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:

- (a) La clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes; y
- (b) La presentación, estructura y contenido de los estados financieros.

Concluyendo

- 8.5.5. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al formarse una opinión, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece ser corroborativa o contradictoria.
- 8.5.6. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación relevante, 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.⁵⁸
- 8.5.7. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.⁵⁹
- 8.5.8. El auditor deberá concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si al juicio profesional del auditor existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.⁶⁰
- 8.5.9. Si el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que el uso por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es apropiado en las circunstancias, pero existe una incertidumbre material, el auditor deberá determinar si se ha revelado la información adecuada sobre una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, en los estados financieros, incluyendo:
- (a) Revelar adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y
 - (b) Revelar claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por lo tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.
- En esos casos, el auditor deberá expresar una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada bajo el encabezado “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”.
- 8.5.10. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones.

⁵⁸ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.W.

⁵⁹ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.P.

⁶⁰ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.q.

- 8.5.11. Si el auditor confirma que, o no puede concluir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales como resultado de un fraude, el auditor evaluará las implicaciones en la auditoría incluidos los riesgos valorados de incorrección material y el informe de auditoría.

8.6. Manifestaciones escritas de la Dirección y de los responsables del gobierno de la entidad

Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor solicita, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. Sin embargo, aunque las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

- 8.6.1. El auditor deberá obtener manifestaciones escritas de la dirección para todos los períodos a los que se refiere la opinión de auditoría, quienes tienen el conocimiento adecuado sobre los asuntos en cuestión y la responsabilidad por los estados financieros, y en su caso, los responsables del gobierno de la entidad sobre las siguientes cuestiones:
- (a) Que han cumplido con su responsabilidad de preparar los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando sea relevante, su presentación fiel;
 - (b) Que han proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría.⁶¹
 - (c) Que todas las transacciones se registran y se reflejan en los estados financieros;
 - (d) Que reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento de los controles para prevenir y detectar el fraude;
 - (e) Que han revelado al auditor el resultado de su valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debido a fraude;
 - (f) Que su conocimiento de fraude, o indicio de fraude, o alegaciones de fraude o sospecha de fraude ha sido revelado al auditor;
 - (g) Que han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento;
 - (h) Que han contabilizado y revelado adecuadamente las relaciones y transacciones con partes vinculadas de conformidad con los requerimientos del marco de referencia;
 - (i) Que todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de la disposición legal y reglamentaria cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros han sido revelados al auditor;

⁶¹ La manifestación de la dirección se describirá de la misma forma que se describe en los términos del encargo.

- (j) Que todos los litigios y reclamos conocidos, reales o posibles, cuyos efectos deben ser considerados al preparar los estados financieros, han sido revelados al auditor y contabilizados y revelados de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - (k) Con respecto a las estimaciones contables, si los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados para realizar las estimaciones contables y la información a revelar son apropiados para lograr el reconocimiento, medición o revelación, están de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - (l) Que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;
 - (m) Con respecto a la empresa en funcionamiento, si existe una incertidumbre material, información sobre sus planes para acciones futuras y la viabilidad de estos planes;
 - (n) Con respecto a cualquier reexpresión realizada para corregir una incorrección material en los estados financieros del período anterior que afecte la información comparativa; y
 - (o) Otras manifestaciones que el auditor determine necesarias para respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones específicas en los estados financieros, incluyendo cuando sea necesario para respaldar manifestaciones orales.
- 8.6.2. El auditor deberá considerar la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas.
- 8.6.3. La manifestación escrita adoptará la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. El Anexo 6 establece un ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección.

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por esta norma, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

- 8.6.4. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella.
- 8.6.5. Si el auditor tiene inquietudes sobre la competencia, integridad, valores de ética o diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o el cumplimiento de estos, o si las manifestaciones recibidas son inconsistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor deberá determinar el efecto sobre la evidencia de auditoría de manera más general y tomar las acciones adecuadas, incluyendo considerar el posible efecto sobre la opinión en el dictamen de auditoría.⁶²
- 8.6.6. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:

⁶² Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.T.

- (a) Discutirá la cuestión con la dirección.
- (b) Evaluar de nuevo la integridad de la dirección y evaluar el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y
- (c) Llevar a cabo las acciones adecuadas, incluida la negación de una opinión sobre los estados financieros cuando la dirección se niega a proporcionar una o más de las manifestaciones escritas requeridas o hay suficientes dudas sobre la integridad de la dirección.⁶³

8.6.7. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría.

8.7. Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad

8.7.1. 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:

- (d) 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
- (e) 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.

8.7.2. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría.

8.7.3. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo deberá revisar los estados financieros y el informe de auditoría para determinar que el informe de auditoría que se emite es adecuado en las circunstancias.

8.8. Requerimientos específicos de comunicación

8.8.1. El auditor comunicará oportunamente y al nivel adecuado de la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría.

8.8.2. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- (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.

⁶³ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.U.

- (b) En su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría.
 - (c) Las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta.
 - (d) Hallazgos significativos de la auditoría. Si, a juicio profesional del auditor, las comunicaciones orales no fueran adecuadas, esta comunicación se hará por escrito.
 - (e) Otras cuestiones, aún no informadas, relacionadas con el fraude que pueden ser relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad, a menos que lo prohíba la ley o regulación.
 - (f) Circunstancias, si las hay, que afecten a la forma y contenido del informe de auditoría.
 - (g) Las manifestaciones escritas que el auditor solicite;
 - (h) Otras cuestiones significativas, en su caso, que surjan de la auditoría que, a juicio profesional del auditor, sean relevantes para la supervisión del proceso de información financiera.
 - (i) La expectativa de los mismos y la redacción si el auditor espera incluir un Párrafo de Énfasis o de Otras Cuestiones en el dictamen de auditoría.
- 8.8.3. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones importantes que surjan durante la auditoría en relación con las partes vinculadas de la entidad.
- 8.8.4. Con respecto a las incorrecciones no corregidas, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad:
- (f) Las incorrecciones materiales no corregidas (identificadas individualmente) y el efecto que, individualmente o en conjunto, pueden tener en la opinión de auditoría, a menos que lo prohíba la ley o regulación.
 - (g) El efecto de las incorrecciones no corregidas de períodos anteriores en los estados financieros del año actual.
- 8.8.5. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad, el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, incluyendo:

8.9. Requerimientos específicos de documentación

- 8.9.1. Además de los requerimientos generales de documentación (Parte 2.5.) para un encargo de auditoría, el auditor deberá incluir lo siguiente en la documentación de auditoría:
- (a) La cantidad por debajo de la cual las incorrecciones se considerarían claramente triviales, todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría y si han sido corregidas y la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en conjunto, y la base para esa conclusión.

- (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y cómo se implementaron esas conclusiones.
- 8.9.2. 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.
- 8.9.3. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría.
- 8.9.4. Después de haber completado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación.
- 8.9.5. Si corresponde, el auditor documentará el incumplimiento de un objetivo de cualquier Parte de la NIA para EMC, y la acción resultante (tal como el efecto en la opinión del auditor o el retirarse del encargo si el objetivo general del auditor no se puede cumplir).
- 8.9.6. Cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el auditor deberá, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentar:
- (a) Los motivos específicos para hacerlas; y
 - (b) La fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

9. Formación de la Opinión e Informe

Contenido de esta Parte

La Parte 9 establece los requerimientos para:

- Formar una opinión;
- Los tipos de opiniones de auditoría; y
- El contenido del informe de auditoría.
- Otra información e información comparativa.

Alcance de esta Parte

Esta parte explica el contenido del informe de auditoría y establece la determinación del auditor de las modificaciones, así como cuando se necesitan otros ajustes al informe de auditoría. También establece los procedimientos requeridos por el auditor en relación con las cifras correspondientes y los estados financieros comparativos, y otra información (en su caso).

En la *Guía Complementaria de Informes de Auditoría*, se pueden encontrar ejemplos de opiniones modificadas, incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, párrafo de énfasis y otros párrafos de otras cuestiones (*que se puede encontrar en la página web de NIA para EMC Borrador en fase de consulta*).

9.1 Objetivos

9.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Formar una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar claramente esa opinión a través de un informe escrito; y
- (b) Considerar si existe una inconsistencia material entre la otra información, si la hubiera, y:
 - (i) Los estados financieros; y
 - (ii) El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

9.2 Formación de la opinión sobre los estados financieros

9.2.1. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

9.2.2. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:

- (a) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- (b) Si las incorrecciones no corregidas, individualmente o en conjunto, son materiales; y
- (c) Las evaluaciones requeridas por los apartados 9.2.3. a 9.2.6.

9.2.3. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección.

9.2.4. Al realizar la evaluación del apartado 9.2.3, el auditor evaluará, considerando el marco de información financiera aplicable, si:

- (a) Los estados financieros revelan de manera adecuada las políticas contables importantes de la entidad y si se han presentado de manera comprensible;
- (b) Las políticas contables de la entidad seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable y son adecuadas;
- (c) Las estimaciones contables y la información relacionada a revelar hechas por la dirección son razonables;
- (d) Si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado, presentado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- (e) La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible, incluido si:
 - (i) Se ha incluido la información que debería haberse incluido;
 - (ii) Dicha información se clasifica, agrega o desagrega y caracteriza adecuadamente; y
 - (iii) La presentación general de los estados financieros se ha visto socavada por la inclusión de información que no es relevante o que oscurece una adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.
- (f) 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
- (g) La terminología empleada en los estados financieros, incluido el encabezado de cada estado financiero, es adecuada.

9.2.5. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de presentación razonable, el auditor también evaluará si los estados financieros logran la presentación razonable. Esta evaluación incluirá la consideración de:

- (h) La presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- (i) Si los estados financieros presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación razonable.

La evaluación por el auditor sobre si los estados financieros logran la presentación razonable, tanto en lo que respecta a la presentación como en la información a revelar necesaria para alcanzarla, es una cuestión de juicio profesional.

- 9.2.6. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable.

9.3. Forma de la opinión

- 9.3.1. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Cuando el marco de información financiera sea un marco de imagen razonable, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, la opinión requerida sobre si los estados financieros expresan la imagen razonable, o se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales. Cuando el marco de información financiera sea un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- 9.3.2. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si modificará la opinión.⁶⁴
- 9.3.3. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación razonable. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer.⁶⁵

9.4. Informe de auditoría

- 9.4.1. El auditor informará de acuerdo con el formato y contenido especificados a continuación, a menos que:
- (a) Se requiere una modificación al informe de auditoría para cumplir con la ley o regulación, incluido cuando la ley o regulación establece el diseño o redacción del informe de auditoría. Cuando se establece el diseño o la redacción del informe de auditoría, el informe de auditoría se referirá a esta NIA para EMC solo si se incluyen todos los elementos significativos del formato y contenido especificados; o
 - (b) El dictamen del auditor incluye una opinión modificada, párrafo de énfasis, párrafo de otras cuestiones, incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento, otras responsabilidades de información o una sección separada que trate sobre Otra información, en cuyo caso el auditor deberá modificar la opinión de auditoría (de conformidad con la Parte 9.5.) o modificar el informe de auditoría (de conformidad con la Parte 9.8.).

⁶⁴ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.X.

⁶⁵ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.Y.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los [Accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]⁶⁶

Opinión

Hemos auditado⁶⁷ los estados financieros de [la Sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (reemplace estos nombres de informes con los títulos apropiados)].⁶⁸

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos [*“presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o “expresan la imagen razonable de”*]⁶⁹ la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como [de] sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].⁷⁰

Fundamento de la opinión

Realizamos nuestra auditoría de conformidad con la [Norma Internacional de Auditoría sobre Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (la NIA para EMC)]. Nuestras responsabilidades de acuerdo con la NIA para EMC se describen con más detalle en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe.⁷¹ Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.⁷²

Responsabilidades de [la Dirección] por los Estados Financieros⁷³

[La dirección] es responsable de la preparación [y presentación razonable] de los estados financieros

⁶⁶ Las cuestiones reflejadas en el formato y contenido especificados del informe del auditor entre corchetes (por ejemplo, []) se adaptarán en consecuencia.

⁶⁷ Cuando se niegue una opinión, la declaración que indica que los estados financieros han sido auditados se modifica para indicar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

⁶⁸ Identificar la entidad cuyos estados financieros han sido auditados; identifique cada estado financiero, consulte las notas y las políticas contables importantes y la fecha y el período de cada estado financiero cubierto.

⁶⁹ Ver también el apartado 9.4.2 siguiente. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión y descripción de las responsabilidades del auditor se refieren en cambio a si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

⁷⁰ Identificar la jurisdicción de origen del marco de información financiera si no se trata de las Normas Internacionales de Información Financiera o Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

⁷¹ Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, esta declaración no se incluye en el informe de auditoría.

⁷² Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la declaración sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base para su opinión se modifica para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda. Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, esta declaración no se incluye en el informe de auditoría.

⁷³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

adjuntos de conformidad con [el marco de información financiera aplicable],⁷⁴ y del control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros [la dirección] es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si [la dirección] tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros⁷⁵

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

Como parte de una auditoría de conformidad con la NIA para EMC, aplicaremos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Conocimos el control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad.
- Evaluaremos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluiremos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluiremos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información

⁷⁴ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen razonable, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la presentación razonable de conformidad con [el marco de información financiera aplicable], y del..."

⁷⁵ Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, la descripción de las responsabilidades del auditor solo incluye las cuestiones requeridas por el apartado 9.5.4.

revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- [Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.]⁷⁶

Comunicamos con los encargados del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor: nombre la ubicación en la jurisdicción donde ejerce el auditor]

[Fecha] No puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que (i) Todos los estados e información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados; y (ii) Todas las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.

9.4.2. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen razonable, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a “la preparación y presentación razonable de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen razonable”, según corresponda en las circunstancias, en la descripción de las responsabilidades de los estados financieros en el informe de auditoría.

9.4.3. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. Si dicha referencia es requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión.

9.5 Modificaciones a la opinión

Las tablas A a C a continuación establecen los requerimientos para los cuales se utilizará una opinión modificada en diferentes situaciones y la forma y contenido de una opinión modificada.

9.5.1.A. El auditor deberá modificar la opinión en el informe de auditoría de acuerdo con las Tablas A a C a continuación cuando:

- (a) El auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

⁷⁶ Relevante cuando los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de presentación fiel.

- (b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

9.5.1.B. Cuando el auditor modifique la opinión de auditoría, el auditor deberá:

- (a) Modificar el encabezado “Fundamento de la Opinión” por “Fundamento de la Opinión con Salvedades”, “Fundamento de la Opinión Adversa” o “Fundamento de la Negación de Opinión” como se establece en las tablas A–C.
- (b) Dentro de la sección de fundamento de la opinión, incluir una descripción de la cuestión que dio lugar a la modificación.

La siguiente tabla especifica el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

TABLA A Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material, pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

En la Tabla B a continuación se especifica la modificación a realizar en la opinión para cada tipo de opinión en la Tabla A

TABLA B Forma de la opinión	Marco de Presentación Fiel	Marco de Cumplimiento
<u>9.5.1.C. Opinión con salvedades</u> Informe de auditoría - Encabezado de opinión: “Opinión con salvedades” Informe de auditoría - Encabezado para Fundamento de la Opinión: “Fundamento para la Opinión con salvedades”	En nuestra opinión, excepto por los [efectos o posibles efectos] ⁷⁷ de la cuestión(es) que se describe en la sección de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o “expresan la imagen fiel de”) [...] de conformidad con [el marco de información	“...excepto por los [efectos o posibles efectos] de la cuestión(es) que se describe en la sección de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]”

⁷⁷ Las cuestiones reflejadas entre corchetes (por ejemplo, []) se adaptarán en consecuencia.

	financiera aplicable]”	
<u>9.5.1.D. Opinión desfavorable (adversa)</u> Informe de auditoría - Encabezado de opinión: “Opinión desfavorable (adversa)” Informe de auditoría - Encabezado para Fundamento de la Opinión: “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”	“...los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o “expresan la imagen fiel de”) [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]”	“...los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]”
<u>9.5.1.E. Denegación (abstención) de opinión</u> Informe de auditoría - Encabezado de opinión: “Denegación (abstención) de opinión” Informe de auditoría - Encabezado para Fundamento de la Opinión: “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”	“[El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros.”	

La Tabla C siguiente, establece circunstancias específicas en las que se modificará la opinión del auditor y los tipos de opiniones expresadas en esas circunstancias con base en la naturaleza de la cuestión que dio lugar a la modificación (ver Tabla A). La Tabla C no es una lista exhaustiva de todas las circunstancias en las que se modificará la opinión del auditor.

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modificará la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Negación
<i>Saldos de apertura</i>				
9.5.1. F. El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura. ⁷⁸	4.6.4.	✓		✓
9.5.1.G. El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta materialmente los estados financieros del período actual, y el efecto de la incorrección no se contabiliza adecuadamente o no se presenta o revela adecuadamente.	4.6.5.	✓	✓	
9.5.1.H. El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que las políticas contables del período actual no se aplican de manera uniforme en relación con los saldos de apertura de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o que un cambio en las políticas contables no se contabiliza, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera.	4.6.6.	✓	✓	
9.5.1.I. Los estados financieros del período anterior incluyeron una modificación que sigue siendo relevante y material para los estados financieros del período actual.	4.6.3.	✓	✓	✓
<i>Incumplimiento con las leyes y regulaciones</i>				
9.5.1.J. No se puede obtener información suficiente sobre el indicio de incumplimiento.	7.4.24.	✓		✓
9.5.1.K. El auditor concluye que el incumplimiento		✓	✓	

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modificará la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Negación
identificado o indicio de incumplimiento tiene un efecto material en los estados financieros y no se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros.	7.4.25			
9.5.1.L. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad no permiten al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros.	7.4.25.	✓		✓
9.5.1.M. El auditor no puede determinar si el incumplimiento ha ocurrido debido a limitaciones impuestas por las circunstancias en lugar de por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.	7.4.25.	✓		✓
<i>Confirmaciones externas</i>				
9.5.1.N. El auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad.	7.3.23.	✓		✓
9.5.1.O. Si no se pueden realizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la existencia y condición de las existencias.	7.4.20.	✓		✓
<i>Empresa en funcionamiento</i>				
9.5.1.P. Los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros.	7.4.1. 8.5.7.		✓	

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modificará la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Negación
9.5.1.Q. No se hacen revelaciones adecuadas sobre una incertidumbre material en los estados financieros. 9.5.1.R. En esta circunstancia, la sección de fundamento de la opinión desfavorable (o adversa) deberá establecer que “existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente este asunto.”	7.4.5 8.5.8	✓	✓	
9.5.1.S. Al evaluar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, si el período es inferior a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, y la dirección no realiza ni amplía su valoración, lo que hace que el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	7.4.2.	✓		✓
<i>Manifestaciones escritas</i>				
9.5.1.T. El auditor concluye que existen suficientes dudas sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la dirección, de manera que las manifestaciones escritas requeridas por esta norma no son fiables.	8.6.5.	✓		✓
9.5.1.U. El auditor concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección, de forma que las manifestaciones escritas requeridas por esta norma no son fiables; o la dirección no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1 (a)-(c).	8.6.6.			✓
<i>Cifras correspondientes de periodos anteriores</i>				
9.5.1.V. Cuando se presenten las cifras correspondientes y el informe de auditoría del período anterior, como se emitió anteriormente,	9.7.3.(a)	✓	✓	✓

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modificará la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Negación
incluyó una opinión con salvedad, una negación de opinión o una opinión adversa y queda sin resolver la cuestión que dio lugar a la modificación. El párrafo Fundamento para la Modificación deberá: (a) referirse tanto a las cifras del período actual como a las cifras correspondientes en la descripción de la cuestión que da lugar a la modificación, cuando los efectos o posibles efectos de la cuestión sobre las cifras del período actual sean significativos; o (b) en otros casos, explicar que la opinión de auditoría ha sido modificada debido a los efectos o posibles efectos de la cuestión pendiente, sobre la comparabilidad de las cifras del período actual y las cifras correspondientes.				
<i>Otros elementos</i>				
9.5.1.W. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	8.5.6.	✓		✓
9.5.1.X. Los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de presentación razonable, no logren la presentación razonable.	9.3.3.	✓	✓	
9.5.1.Y. Si los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento y, en circunstancias extremadamente raras, el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros son engañosos.	9.3.4	✓	✓	✓

Otras cuestiones relativas a las modificaciones

9.5.2 Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

9.5.3. Si existe una incorrección material en los estados financieros que se relacione con:

- (a) Cantidades específicas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección Fundamento de la opinión una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección.
- (b) Información a revelar cualitativa, el auditor incluirá en la sección de Fundamento de la opinión una explicación de cómo la información a revelar es incorrecta.
- (c) Al no revelar en los estados financieros la información que se requiere revelar, el auditor deberá:
 - (i) Discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (ii) Describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y
 - (iii) Salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

9.5.4. Cuando el auditor niegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, puede modificar la descripción de las responsabilidades del auditor en la plantilla del apartado 9.4.1 para incluir solo lo siguiente:

- (a) Una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de una auditoría a los estados financieros de la entidad de conformidad con la NIA para EMC y la emisión de un informe de auditoría; y
- (b) Una declaración de que debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
- (c) Una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos.

9.6. Otros párrafos en el informe de auditoría

Los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría se utilizan cuando el auditor considera necesario:

- (a) *Llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o*
- (b) *Llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.*

Párrafos de énfasis

- 9.6.1. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión que se presentó o se reveló en los estados financieros que, a juicio profesional del auditor, es de tal importancia que es fundamental para el conocimiento de los usuarios de los estados financieros, y no se requiere que el auditor modifique la opinión, el auditor incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría indicando que el informe de auditoría no se modifica con respecto a la cuestión que se resalta.

Ejemplos de los casos en los que pueden ser necesarios párrafos de énfasis incluyen:

- (a) Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.*
- (b) Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).*

La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

- (a) Una opinión con salvedades cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico;*
- (b) Información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o*
- (c) Informar cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.*

Párrafos sobre otras cuestiones

El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética sobre la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

- 9.6.2. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a juicio profesional del auditor, sea relevante para el conocimiento de los usuarios sobre la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que no estén prohibidas por la ley o regulación.

9.6.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:

- (a) Que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
- (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
- (c) La fecha de ese informe, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo junto con los estados financieros.

9.6.4. Cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis, un párrafo sobre otras cuestiones, una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, o una sección que aborda otra información, el auditor incluirá el párrafo o la sección de conformidad con la Tabla D siguiente:

Tabla D: Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado debe incluir	El contenido debe incluir
9.6.5. Párrafo de énfasis	Una sección por separado del informe de auditoría	Encabezado apropiado que incluya "Párrafo de énfasis"	Una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. Una referencia solo a la información presentada o revelada en los estados financieros. Una indicación acerca de que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.
9.6.6. Párrafo sobre otras cuestiones	Una sección por separado del informe de auditoría	Encabezado apropiado que incluya "Otras cuestiones"	Según sea apropiado en las circunstancias.
9.6.7. Párrafo de incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento	Una sección por separado del informe de auditoría	"Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento"	Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo relacionado con la incertidumbre material. Manifestar que estos eventos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede originar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que la opinión del auditor no se modifica con respecto a la cuestión.

9.7. Información comparativa-Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos

9.7.1. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. Para ello, el auditor evaluará lo siguiente:

- (a) Los importes e información a revelar en el período anterior coinciden con información comparativa o han sido reexpresados; y
- (b) Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el período actual o, cuando ocurrieron cambios, se han contabilizado y presentado o revelado adecuadamente.

9.7.2. Si el auditor detecta una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9.7.3. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores o los estados financieros comparativos no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual.

Cifras correspondientes de periodos anteriores

9.7.4. Cuando se presenten las cifras correspondientes, la opinión del auditor no se referirá a las cifras correspondientes excepto cuando sea de conformidad con el apartado 9.7.3 o en las siguientes circunstancias:

- (a) Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual.⁷⁹
- (b) Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros.

Estados financieros comparativos

⁷⁹ Para conocer el efecto en el informe de auditoría ver la Parte 9, apartado 9.5.1.V.

9.7.5. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría.

9.7.6. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones.

9.8. Otra información

“Otra información” es información financiera o no financiera (distinta que la de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad.

9.8.1. El auditor deberá determinar, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;

9.8.2. El auditor deberá leer la otra información y:

- (a) Considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;
- (b) Considerará si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría.

9.8.3. Como base para las consideraciones del apartado 9.8.2.(a) y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros.

Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, o resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

9.8.4. Mientras lee la otra información, el auditor también deberá permanecer alerta a las indicaciones de que el resto de la otra información, que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento del auditor obtenido en la auditoría, parece tener una incorrección material.

9.8.5. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si:

- (a) Existe una incorrección material en la otra información;
- (b) Existe una incorrección material en los estados financieros;
- (c) El auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

9.8.6. Si el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que existe una incorrección material en la otra información, el auditor deberá solicitar a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:

- (a) Acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado; o
- (b) Se rehúsa a hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección. Si aún no se realiza la corrección, el auditor deberá considerar las implicaciones para el informe de auditoría de conformidad con la Tabla E siguiente o retirarse del encargo cuando es posible hacerlo.

9.8.7. Si el auditor obtuvo parte de la otra información o toda, en la fecha del informe de auditoría, el auditor incluirá una sección de Otra información en el informe de auditoría de conformidad con la Tabla E.

9.8.8. A menos que sea requerido por una ley o regulación, cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor no incluirá una sección de Otra información.

9.8.9. El auditor documentará los procedimientos realizados en relación con la otra información y la versión final de la otra información.

Tabla E: Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado debe incluir	El contenido debe incluir
9.8.10. Sección de Otra Información	Una sección por separado del informe de auditoría	"Otra Información" u otro encabezado apropiado	(a) Una declaración de que la dirección es responsable de la otra información; (b) Una identificación de la otra información, si la hubiera, obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría; y (c) Una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta; (d) Una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA para EMC; y (e) Cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría: (i) Una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto; o (ii) Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

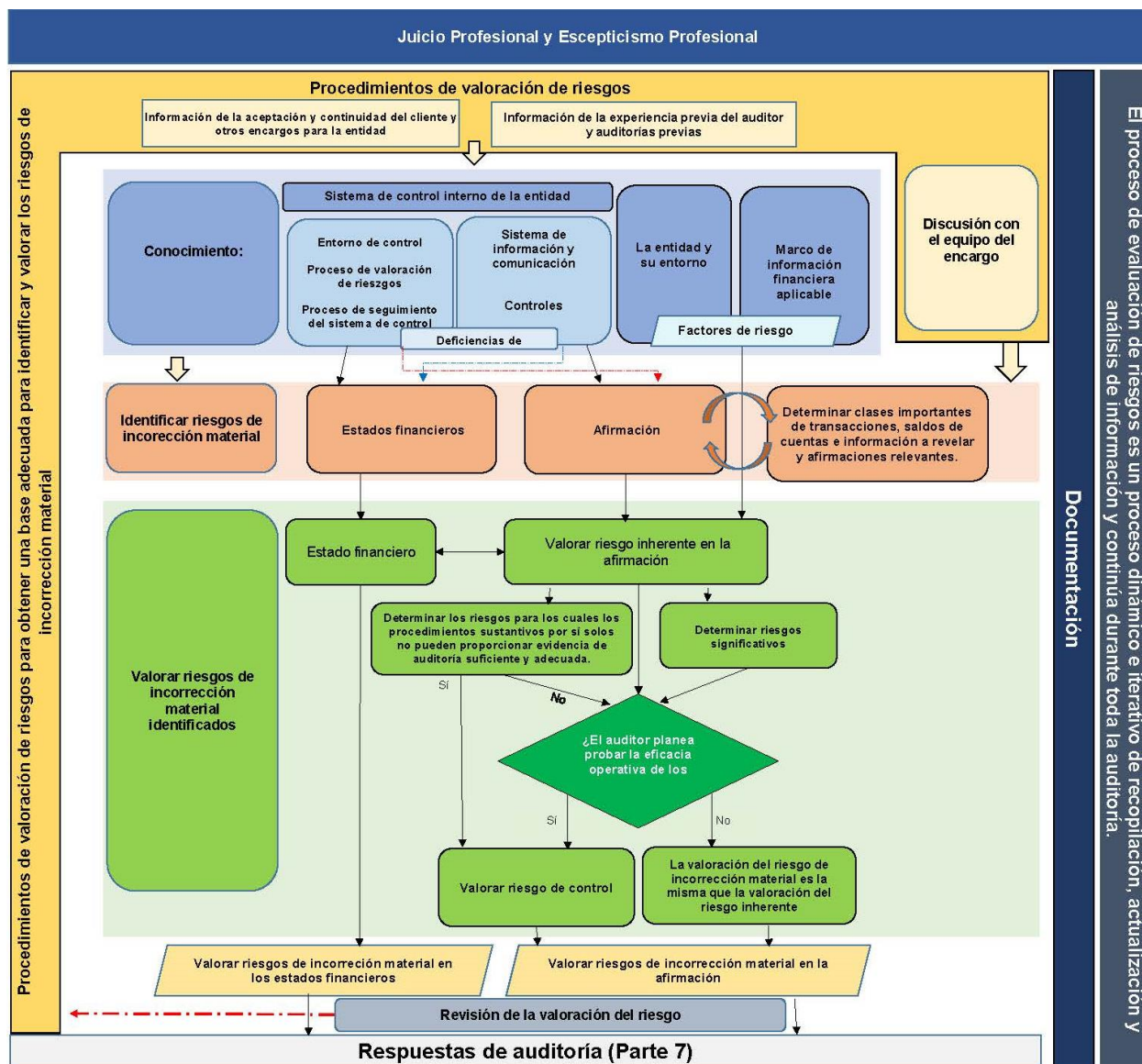
ANEXO 1

Glosario de Términos

Consulte el [Anexo 1 Propuesto – Glosario de Términos](#) para obtener una lista completa de definiciones.

BORRADOR

Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material (Parte 6)



ANEXO 3

Factores del riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se establecen a continuación son ejemplos de factores que pueden enfrentar los auditores durante una auditoría de entidades menos complejas. Los ejemplos se presentan por separado para los dos tipos de fraude: información financiera fraudulenta y malversación de activos.

Los factores de riesgo se clasifican, además, en función de las tres condiciones generalmente presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: A) Incentivos/presiones; b) oportunidades; c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, son solo ejemplos y, en consecuencia, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferentes tamaños o con diferentes características o circunstancias de propiedad. Además, el orden de los ejemplos de factores de riesgo proporcionados, no pretende reflejar su importancia relativa u ocurrencia.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de informes financieros fraudulentos

A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas informes financieros fraudulentos.

Incentivos/presiones

La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicios):

- Caídas significativas en la demanda de los clientes o crecientes fallas comerciales en la industria o la economía en general.
- Alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de márgenes decrecientes.
- Pérdidas operativas que provocan la amenaza de quiebra o ejecución bancaria.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes de las operaciones o incapacidad para generar flujos de efectivo de las operaciones.

Existe presión para que la dirección cumpla con los requerimientos o expectativas de terceros debido a:

- Presión para renovar u obtener financiamiento adicional o para cumplir con el pago de la deuda o los requerimientos del convenio de deuda y, por lo tanto, exagerar el desempeño o la posición para demostrar rentabilidad y viabilidad a largo plazo.
- Presión para subestimar los ingresos con el fin de reducir las obligaciones fiscales.

Oportunidades

Oportunidades para participar en informes financieros fraudulentos que pueden surgir de lo siguiente:

- Transacciones con partes vinculadas que no se encuentran en el curso normal de los negocios o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma.
- El seguimiento de la dirección no es eficaz, como resultado del dominio de la dirección por una sola persona o un pequeño grupo (en una empresa no gestionada por el propietario) sin controles compensatorios.
- Los componentes de control interno son deficientes como resultado de lo siguiente:

- Segregación limitada de funciones o controles antifraude (por ejemplo, líneas directas de fraude, función de auditoría interna).
- Seguimiento inadecuado de los controles.
- Sistemas de información y de contabilidad que no sean eficaces, incluyendo situaciones que involucren deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes/racionalización

- Mala comunicación, implementación, apoyo o aplicación de los valores o normas de ética de la entidad por parte de la dirección, o la comunicación de valores o normas de ética inadecuados.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre los accionistas de una entidad de control privado.
- Intentos recurrentes de la dirección o los propietarios para justificar una contabilidad marginal o inadecuada sobre la base de la materialidad o para ayudar a la empresa a sobrevivir.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o predecesor se ve tensa por disputas, demandas no razonables al auditor, restricciones en el acceso a personas o información, o comportamiento dominante de la dirección.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de apropiación indebida de activos

Algunos de los factores de riesgo relacionados con las incorrecciones que surgen de la información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando ocurren incorrecciones que surgen de la apropiación indebida de activos, lo que a menudo es un fraude común en entidades menos complejas. Por ejemplo, el seguimiento ineficaz de la dirección y otras deficiencias en el control interno pueden estar presentes cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos/presiones

- Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarlos a apropiarse indebidamente de dichos activos.
- Las relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a efectivo u otros activos susceptibles de robo pueden motivar a esos empleados a apropiarse indebidamente de esos activos. Por ejemplo:
- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o anticipados en los planes de compensación o beneficios a empleados.
- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

Oportunidades

Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a una apropiación indebida:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fijos que son de tamaño pequeño, comercializables o que carecen de identificación observable de propiedad.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar la susceptibilidad de apropiación indebida de esos activos. Por ejemplo, la apropiación indebida de activos puede ocurrir debido a lo siguiente:

- Segregación inadecuada de funciones o de verificaciones independientes.
- Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).
- Mantenimiento de registros inadecuado o salvaguardas físicas sobre efectivo, inventario o activos fijos.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Conocimiento inadecuado por parte de la dirección de la tecnología de la información.

Actitudes/racionalización

- Indiferencia por la necesidad de un seguimiento o de reducir los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Indiferencia por el control interno al eludir los controles existentes o al no tomar las medidas correctivas adecuadas sobre apropiaciones indebidas conocidas, incluido el hurto menor.
- Comportamiento que indique descontento o insatisfacción con la entidad o su trato al empleado.

Afirmaciones

Las afirmaciones son representaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en los estados financieros que son inherentes a la dirección que manifiestan que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden ocurrir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Al identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el auditor de Entidades Menos Complejas (EMC) puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen a continuación o puede expresarlas de manera diferente siempre que se hayan cubierto todos los aspectos descritos a continuación. El auditor puede optar por combinar las afirmaciones sobre clases de transacciones y hechos e información financiera a revelar relacionada, con las afirmaciones sobre saldos de cuentas e información financiera a revelar relacionada.

Un auditor de una EMC puede utilizar las siguientes afirmaciones al considerar los diferentes tipos de posibles incorrecciones que pueden ocurrir. Las afirmaciones pueden caer en las siguientes categorías:

Afirmaciones sobre clases de transacciones y hechos e información a revelar relacionada para el período sujeto a auditoría:

- Ocurrencia—transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
- Integridad—se han registrado todas las transacciones y hechos que deberían haberse registrado, y se han incluido toda la información a revelar relacionada que debería haberse incluido en los estados financieros.
- Exactitud—los importes y otros datos relacionados con transacciones y hechos registrados se han registrado de manera adecuada y la información a revelar relacionada se ha medido y descrito de manera adecuada.
- Corte de operaciones—las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
- Clasificación—las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- 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.

Afirmaciones sobre saldos de cuentas e información a revelar relacionada, al final del período:

- Existencia—los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
- Derechos y obligaciones—la entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
- Integridad—se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que deberían haberse registrado y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que debería haberse incluido en los estados financieros.

- Exactitud, valoración y asignación—los activos, pasivos y participaciones en el capital se han incluido en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier valoración o ajuste de asignación resultante se ha registrado de manera adecuada y la información a revelar relacionada se ha medido y descrito adecuadamente.
- Clasificación—los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.
- 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.

Las afirmaciones descritas anteriormente, 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 de carta del encargo

El siguiente es un ejemplo de una carta del encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con propósito general preparados de conformidad con [marco de información financiera aplicable]. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una guía que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en la NIA para EMC. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (ver apartado 4.5.2).

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC:⁸⁰

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Nos han solicitado⁸¹ que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

Realizaremos nuestra auditoría de conformidad con la NIA para EMC. La NIA para EMC requiere que cumplamos con los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con la NIA para EMC, aplicaremos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede

⁸⁰ Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente.

⁸¹ En este ejemplo de carta, las menciones "Ustedes", "nosotros", "dirección", "responsables del gobierno de la entidad" y "profesional ejerciente" se utilizarán o modificarán según resulte adecuado a las circunstancias.

implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Conocimos el control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa, identificada durante la auditoría, en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros.
- Evaluaremos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluiremos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluiremos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financiero representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

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

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]⁸² reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) Para la preparación e imagen fiel de los estados financieros de conformidad con el [marco de información financiera aplicable];⁸³
- (b) El control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error, y
- (c) Proporcionarnos:
 - (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) Información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría y

⁸² Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

⁸³ O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen razonable de acuerdo con el [marco de información financiera aplicable].

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

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

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

[Otra información relevante]

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

[Informes]

[Inserte la referencia adecuada a la forma y el contenido esperados del informe de auditoría, incluido, en su caso, la presentación de informes sobre otra información].

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

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

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firma)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye las manifestaciones escritas requeridas por la Parte 8.6 de la NIA para EMC. En este ejemplo se asume que el requerimiento de obtener una manifestación escrita relacionada con la empresa en funcionamiento no es relevante; y que no hay excepciones a las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con [marco de información financiera aplicable].

Confirmamos que:

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 [marco de información financiera aplicable]; en concreto, los estados financieros son presentados razonablemente (o dan una visión razonable), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, los datos y los supuestos significativos utilizados para realizar estimaciones contables y la información relacionada a revelar son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición o la información a revelar que sea razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de [marco de información financiera aplicable].
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que [marco de información financiera aplicable] exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados.
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas.
- Cualquier litigio y reclamo conocidos, reales o posibles, cuyos efectos deben ser considerados al preparar los estados financieros, han sido revelados al auditor y contabilizados de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- [Cualquier otra cuestión que el auditor considere adecuada.]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos haya solicitado para los fines de la auditoría; y
 - Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - La dirección;
 - Los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
 - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros.
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude, o a indicios de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o indicio de incumplimiento de la disposición legal y reglamentaria cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros.
- Les hemos revelado todos los litigios y reclamos conocidos, reales o posibles, cuyos efectos deben tenerse en cuenta al preparar los estados financieros.
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento.
- [Cualquier otra cuestión que el auditor considere necesaria.]

Dirección

Dirección

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA AL PREFACIO DE LOS PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE GESTIÓN DE LA CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS

A continuación se establecen las modificaciones de concordancia propuestas al prefacio de la Gestión Internacional de la Calidad,⁸⁴ Normas de Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados para facilitar la nueva categoría de norma de auditoría, la Norma internacional de Auditoría (NIA) para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas Propuesta (NIA para EMC).

Introducción

1. Este prefacio de los *Pronunciamentos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la obligatoriedad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los Términos de Referencia del IAASB.
2. El IAASB está comprometido con la meta de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales y otros pronunciamientos aceptados generalmente en todo el mundo. Los miembros del IAASB actúan en función del interés común del público en gran escala y la profesión contable en todo el mundo. Como resultado, es posible que dichos miembros adopten una postura respecto de un tema que no esté de acuerdo con la práctica actual de su país o su firma o con las personas que los proponen como miembros del IAASB.

Los pronunciamientos del IAASB

Pronunciamientos obligatorios del IAASB

3. Los pronunciamientos del IAASB regulan los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que se realizan de conformidad con las Normas Internacionales. Estos no anulan las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la auditoría de los estados financieros históricos o los encargos de aseguramiento sobre otra información en un país determinado, las cuales deben respetarse de conformidad con las normas nacionales de dicho país. En caso de que las disposiciones legales y reglamentarias difieran de las Normas del IAASB o estén en conflicto con estas respecto de un tema particular, los encargos realizados de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias locales no respetarán automáticamente las Normas del IAASB. Un profesional de la contabilidad no habrá cumplido con las Normas del IAASB, a menos que haya cumplido por completo con todas las Normas pertinentes al encargo.
4. Los pronunciamientos obligatorios del IAASB son las Normas Internacionales, las cuales se emiten según el debido proceso establecido por el IAASB.

⁸⁴ Este prefacio ha sido actualizado para reflejar las modificaciones de concordancia que surgen de los proyectos de Gestión de la Calidad del IAASB.

El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

5. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) se aplican a las auditorías de información financiera histórica.
6. La Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) puede aplicarse en la auditoría de estados financieros de una entidad menos compleja de conformidad con la obligatoriedad de la norma.
- ~~67.~~ Las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) se aplican a la revisión de información financiera histórica.
- ~~78.~~ Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) se aplican a los encargos de aseguramiento excepto las auditorías y revisiones de información financiera histórica.
- ~~89.~~ Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) se aplican a los encargos de compilación, los encargos para aplicar procedimientos acordados y otros encargos de servicios relacionados, según especifica el IAASB.
- ~~910.~~ Las NIA, la NIA para EMC, NIER, NIEA, y NISR se denominan colectivamente como Normas sobre Encargos del IAASB.
- ~~1011.~~ Las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC) se aplican a todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB.

Normas Internacionales de Auditoría

- ~~1112.~~ Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada⁸⁵ por un auditor independiente. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. El ámbito de aplicación de las NIA se define en la NIA 200.⁸⁶

La Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas

- ~~13.~~ La NIA para EMC está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros de una entidad menos compleja realizada por un auditor independiente. La obligatoriedad de la NIA para EMC se establece en el prefacio y la Parte A de la norma.

Normas Internacionales de Gestión de la Calidad

- ~~1214.~~ Las NIGC se redactan para su aplicación a firmas en todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB. El ámbito de aplicación de las NIGC se define en la introducción a las NIGC.

Otras Normas Internacionales

⁸⁵ Excepto especificación en contrario, "estados financieros" hace referencia a los estados financieros que contienen información financiera histórica.

⁸⁶ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

- ~~13~~15. Algunas Normas Internacionales identificadas en los apartados ~~76–98~~ contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y anotaciones explicativas, material introductorio y definiciones. Estos términos deben interpretarse de forma directamente análoga a la forma en que se explican en el contexto de las NIA y las auditorías de los estados financieros en la NIA 200.
- ~~14~~16. Otras Normas Internacionales identificadas en los apartados ~~76–98~~ incluyen los principios básicos y los procedimientos esenciales (señalados en letra en negrita y con la palabra “debe”), junto con el material de orientación en forma de guías de aplicación y otras anotaciones explicativas. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben entenderse y aplicarse en el contexto de las anotaciones explicativas y de otra índole que brindan una orientación para su aplicación. Por lo tanto, es necesario considerar la totalidad del texto de una Norma para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales.
- ~~15~~17. Los principios básicos y los procedimientos esenciales de una Norma se aplican a todos los casos en los que sean relevantes en las circunstancias del encargo. Sin embargo, en circunstancias excepcionales, un profesional de la contabilidad puede considerar necesario no cumplir con un procedimiento esencial relevante para poder cumplir con el objetivo de dicho procedimiento. En tal situación, el profesional de la contabilidad debe documentar de qué manera los procedimientos alternativos realizados cumplieron con el objetivo del procedimiento, así como los motivos del incumplimiento, excepto que estos ya estén aclarados. Se espera que la necesidad de un profesional de la contabilidad de incumplir un procedimiento esencial relevante surja únicamente cuando, en las circunstancias específicas de un encargo, dicho procedimiento sería ineficaz.
- ~~16~~18. Los anexos, que forman parte del material de aplicación, son parte integral de una Norma. El objetivo y la aplicación de un anexo se explican en el cuerpo de la Norma relacionada o en el título y la introducción del anexo.

Juicio profesional

- ~~17~~19. La naturaleza de las Normas Internacionales requiere que el profesional de la contabilidad ejerza el juicio profesional al aplicarlas.

Aplicabilidad de las Normas Internacionales

- ~~18~~20. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una Norma Internacional específica se detallan en la Norma. Salvo disposición en contrario en la Norma Internacional, el profesional de la contabilidad puede aplicar una Norma Internacional antes de su fecha de entrada en vigor.
- ~~19~~21. Las Normas Internacionales son aplicables a los encargos del sector público. Cuando corresponde, se incluyen consideraciones adicionales específicas para entidades del sector público:
- (a) En el cuerpo de una Norma Internacional para el caso de las NIA, la NIA para EMC y las NIGC, o
 - (b) En una Perspectiva para el Sector Público (PSP) que aparezca al término de otras Normas Internacionales.

Material no obligatorio

~~20~~22. El material no obligatorio incluye Notas de Prácticas emitidas por el IAASB y publicaciones de los servicios técnicos. El material no obligatorio no es parte de las Normas Internacionales del IAASB.

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría

~~21~~23. Las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) no imponen requerimientos adicionales a los auditores más allá de los incluidos en las NIA o la NIA para EMC, ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA, o la NIA para EMC, relevantes para la auditoría. Las NIPA proporcionan asistencia práctica a los auditores. Su objetivo es que sean difundidos por las personas responsables de las normas nacionales o ser utilizadas en el desarrollo del material del país correspondiente. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y de orientación interna.

~~22~~24. Según la naturaleza del tema o temas cubiertos, una NIPA puede ayudar al auditor a:

- Obtener conocimiento de las circunstancias de la entidad y hacer juicios acerca de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material;
- Hacer juicios acerca de cómo responder ante los riesgos valorados, lo que incluye juicios acerca de los procedimientos que pueden ser apropiados según las circunstancias; o
- Abordar consideraciones de emisión de informes, incluso la formación de la opinión sobre los estados financieros y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales

~~23~~25. El IAASB también puede emitir Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Revisión (NIPER), Notas Internacionales de Prácticas de Encargos de Aseguramiento (NIPEA) y Notas Internacionales de Prácticas de Servicios Relacionados (NIPSR) con el mismo propósito para las NIER, las NIEA y las NISR respectivamente.

Publicaciones de los servicios técnicos del IAASB

~~24~~26. Las publicaciones de los servicios técnicos del IAASB se utilizan como ayuda para poner a los profesionales ejercientes en conocimiento de nuevas cuestiones significativas en relación con los requerimientos existentes y las guías de aplicación, o para dirigir su atención a las disposiciones relevantes de los pronunciamientos del IAASB.

Idioma

~~25~~27. Los únicos textos autorizados de una Norma Internacional del IAASB, una Nota de Prácticas, un borrador en fase de consulta o cualquier otro documento son los publicados por el IAASB en idioma inglés.

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a alguien que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en fase de consulta, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y sujetas a derechos de autor.

Copyright © Julio 2021 por IFAC. Todos los derechos reservados. Se otorga permiso para realizar copias de este trabajo para lograr su máxima exposición y retroalimentación indicando en cada copia el siguiente crédito: *“Copyright © Febrero 2021 por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®. Todos los derechos reservados. Usado con permiso de la IFAC. Se otorga permiso para hacer copias de este documento para alcanzar su máxima exposición y retroalimentación.”*

El ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los E.E.U.U. y en otros países.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver [permissions](#) o contacte permissions@ifac.org.

“Este Borrador en Fase de Consulta, Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) Propuesta, originalmente publicado en la lengua inglesa por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en julio de 2021, ha sido traducido al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en septiembre de 2021, y se reproduce con permiso de la IFAC. El proceso de traducción del Borrador en Fase de Consulta, Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) Propuesta fue considerado por la IFAC y la traducción se llevó a cabo de conformidad con la “Declaración de la Política—Política para la Traducción de Publicaciones de la Federación Internacional de Contadores”. El texto aprobado del Borrador en Fase de Consulta, Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) Propuesta es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de *Exposure Draft, Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)* © 2021 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español del Borrador en Fase de Consulta, Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) Propuesta © 2021 Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *Exposure Draft, Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)*. July 2021.

Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org”.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 **F** +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org