

**Pronunciamento final**  
*Julio 2015*

*Norma Internacional de Auditoría™ (NIA™)*

---

**Tratamiento de la información  
a revelar en la auditoría de  
estados financieros - NIA  
revisadas y modificaciones de  
concordancia**



Traducido/revisado  
a través de:



Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ®(IAASB®)

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.

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.

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Copyright © Julio 2015 por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®). Para información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos por favor diríjase a la [página 59](#)

# CAMBIOS A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA - TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN A REVELAR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

## CONTENIDO

	Página
NIA 200 <i>Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.</i> .....	5
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	5
NIA 210, <i>Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.</i> .....	7
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	8
NIA 240, <i>Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude</i> .....	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	13
NIA 260 (Revisada), <i>Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad</i> .....	16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	16
NIA 300, <i>Planificación de la auditoría de estados financieros</i> .....	19
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	19
NIA 315 (Revisada), <i>Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno</i> .....	22
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	24
NIA 320, <i>Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría</i> .....	37
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	38
NIA 330, <i>Respuestas del auditor a los riesgos valorados</i> .....	40
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	41
NIA 450, <i>Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.</i> .....	43
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	43
NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i> .....	48
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	49
NIA 540, <i>Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar</i> .....	53
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	53
NIA 580, <i>Manifestaciones escritas</i> .....	53
NIA 705 (Revisada), <i>Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente</i> .....	55

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	56
NIA 800, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.</i> .....	57
NIA 805, <i>Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.</i> .....	57
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas .....	58

---

Los cambios a las NIA aprobados como resultado del proyecto Información a revelar (Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros) se muestran en este documento con cambios marcados. Estos cambios son aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Los cambios originados por el proyecto sobre el informe de auditoría y la NIA 720 (Revisada) también han sido incorporados en el texto según correspondía ya que estas normas ya han sido finalizadas y emitidas por el IAASB. Estos cambios no se muestran como texto marcado.

La numeración de las notas al pie en este documento no se corresponde necesariamente con la que aparece en la norma vigente.

## **NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.**

### **Definiciones**

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

...

- (f) Estados financieros: presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye ~~notas explicativas~~ información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. ~~Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.~~ El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: Apartados A1–A1a)

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Definiciones**

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

- A1. Algunos marcos de información financiera se pueden referir a los recursos económicos u obligaciones con otros términos. Por ejemplo, se pueden referir a ellos como activos y pasivos de la entidad y la diferencia residual entre ellos se puede denominar patrimonio neto o participaciones.
- A1a. La información explicativa o descriptiva que se debe incluir en los estados financieros según el marco de información financiera aplicable puede incorporarse a ellos mediante una referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información

explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros<sup>\*</sup>.

### **La auditoría de estados financieros**

*Alcance de la auditoría* (Ref: Apartado 3)

A1b. La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la dirección ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que expresen opiniones sobre otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros. Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

---

<sup>\*</sup> Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A2 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

## **NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.**

### **Requerimientos**

#### **Condiciones previas a la auditoría**

6. Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor: **[SIN CAMBIOS AL REQUERIMIENTO]**
- (a) determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y (Ref: Apartados A2–A10)
  - (b) obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: (Ref: Apartados A11–A14, A20)
    - (i) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel; (Ref: Apartado A15)
    - (ii) 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 (Ref: Apartados A16–A19)
    - (iii) la necesidad de 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.

...

#### **Acuerdo de los términos del encargo de auditoría**

...

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A22–A25) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**
- (a) el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
  - (b) las responsabilidades del auditor;
  - (c) las responsabilidades 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 (Ref: Apartado A23a)
  - (f) una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

### Condiciones previas a la auditoría

...

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

A11. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección ha reconocido y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b)<sup>1</sup>. En determinadas jurisdicciones, dichas responsabilidades pueden venir especificadas por las disposiciones legales o reglamentarias. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Las NIA no invalidan las disposiciones relativas a dichas cuestiones. Sin embargo, el concepto de auditoría independiente requiere que la función del auditor no implique asumir responsabilidades en la preparación de los estados financieros o en el correspondiente control interno de la entidad, y que el auditor tenga una expectativa razonable de obtener la información necesaria para realizar la auditoría (incluida la información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares) siempre que la dirección pueda proporcionarla o conseguirla. En consecuencia, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar malentendidos, se llega a un acuerdo con la dirección de que ésta reconoce y comprende que, al acordar y dejar constancia de los términos del encargo de auditoría descrito en los apartados 9-12, asume dichas responsabilidades.

...

### Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

...

*Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito*<sup>2</sup> (Ref: Apartados 10-11)

...

Estructura y contenido de la carta de encargo

A23. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200<sup>3</sup>. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.

---

<sup>1</sup> NIA 200, apartado A2.

<sup>2</sup> En los apartados siguientes, cualquier referencia a la carta de encargo se entenderá hecha a la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

<sup>3</sup> NA 200, apartados 3–9.

- El requerimiento de que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 701<sup>4</sup>.

El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- La expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, incluida la expectativa de que la dirección proporcione acceso a la información relevante para la información a revelar.
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros ~~y cualquier otra información complementaria~~, así como toda la información relevante para su preparación, tanto la obtenida del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos (incluida toda la información relevante para la preparación de la información a revelar) y, en su caso, la otra información<sup>5</sup>, con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

...

\*\*\*

## Anexo 1

(Ref: Apartados A23–A24)

### Ejemplo de carta de encargo de auditoría

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 13 de esta NIA). Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

\*\*\*

---

<sup>4</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

<sup>5</sup> Tal y como se define en la NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC:<sup>6</sup>

*[Objetivo y alcance de la auditoría]*

Han solicitado ustedes<sup>7</sup> 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 global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. 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. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

*[Responsabilidades del auditor]*

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las NIA. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- 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.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad<sup>8</sup>. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos

---

<sup>6</sup> Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas - véase apartado A21.

<sup>7</sup> A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

<sup>8</sup> Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

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 financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

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

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

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]<sup>9</sup> reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;<sup>10</sup>
- (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<sup>11</sup>:
  - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría y
  - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

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

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

---

<sup>9</sup> Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

<sup>10</sup> O, si procede, "para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

<sup>11</sup> Véanse en el apartado A23 ejemplos de otras cuestiones relativas a las responsabilidades de la dirección que se pueden incluir.

[Otra información relevante]

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

[Informes]

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

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

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

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

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

### **Requerimientos**

#### **Discusión entre los miembros del equipo del encargo**

15. La NIA 315 (Revisada) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión<sup>12</sup>. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A10–A11) **SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

\*\*\*

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

Características del fraude (Ref: Apartado 3)

...

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

- Registrando asientos ficticios en el diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un periodo contable, con el fin de manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Omitiendo, presentando de manera confusa o revelando con incorrecciones la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- Ocultando ~~o no revelando~~, hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
- Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones significativas e inusuales.

...

<sup>12</sup> NIA 315 (Revisada), apartado 10.

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

A10. La discusión con el equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia compartan sus conocimientos sobre el modo en que los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude, y las partidas a las que ello afecta.
- Permite al auditor determinar una respuesta adecuada a dicha exposición y decidir los miembros del equipo del encargo que aplicarán determinados procedimientos de auditoría.
- Permite al auditor determinar el modo en que se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre los miembros del equipo del encargo, así como la forma en la que se ha de tratar cualquier denuncia de fraude que pueda llegar a conocimiento del auditor.

A11. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del encargo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad (así como los estados financieros individuales y la información a revelar) pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
- La consideración del riesgo de que la dirección pueda intentar presentar la información a revelar de un modo que pueda confundir en la comprensión de las cuestiones que se revelan (por ejemplo, incluyendo demasiada información no material o utilizando una terminología poco clara o ambigua).
- La consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad y que puedan suponer un incentivo o elemento de presión sobre la dirección u otras personas para cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de perpetrarlo y sean indicativos de una cultura o un entorno que permite a la dirección o a otras personas racionalizar la comisión de fraude.
- La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración de cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo.
- La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.
- La consideración de los tipos de circunstancias que, si concurriesen, podrían ser indicativas de la posibilidad de fraude.
- La consideración del modo en que se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.

- La consideración de los procedimientos de auditoría que se podrían seleccionar para responder a la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude, y si determinados procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- La consideración de cualquier denuncia de fraude de la que tenga conocimiento el auditor.
- La consideración del riesgo de que la dirección eluda los controles.

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

### **Requerimientos**

...

#### **Cuestiones que deben comunicarse**

*Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros*

...

*Alcance y momento de realización de la auditoría planificados*

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref: Apartados A11–A16) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

\*\*\*

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

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

...

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor pretende responder a los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.<sup>13</sup>
- La naturaleza y grado de las habilidades o conocimientos especializados necesarios para aplicar los procedimientos de auditoría planificados o evaluar los resultados de auditoría, así como la utilización de un experto del auditor<sup>14</sup>.
- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.
- El enfoque previsto por el auditor para tratar las implicaciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de

<sup>13</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

<sup>14</sup> Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

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

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos.<sup>15</sup>
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
  - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
  - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
  - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
  - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
  - Las comunicaciones significativas entre la entidad y con las autoridades reguladoras.
  - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas y el efecto de dicha evolución en, por ejemplo, la presentación global, la estructura y contenido de los estados financieros, así como:
  - La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros y
  - La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.

---

<sup>15</sup> NIA 610 (Revisada 2013), apartados 20 y A58.

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

...

A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

...

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

...

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la valoración que hace el auditor de la adecuación de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación relacionada con las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y la calidad de la información revelada. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

## **NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros***

### **Requerimientos**

...

#### **Actividades de planificación**

...

9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:
- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada)<sup>16</sup>.
  - (b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330<sup>17</sup>;
  - (c) otros procedimientos de auditoría planificados cuya realización se requiere para que el encargo se desarrolle conforme con las NIA. (Ref: Apartados A12–A12b) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

\*\*\*

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

#### **Actividades de planificación**

...

*El plan de auditoría* (Ref: Apartado 9)

- A12. El plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría en la medida en que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar los miembros del equipo del encargo. La planificación de estos procedimientos tiene lugar en el transcurso de la auditoría, a medida que se desarrolla el plan de auditoría para el encargo. Por ejemplo, la planificación de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor tiene lugar al inicio de la auditoría. Sin embargo, la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores específicos depende del resultado de los procedimientos de valoración del riesgo. Adicionalmente, el auditor puede comenzar la ejecución de procedimientos de auditoría posteriores relativos a determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, antes de planificar todos los demás procedimientos de auditoría posteriores.

A12a. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores en su relación con la información a revelar es importante, teniendo en cuenta tanto la amplia gama de información como el grado de detalle que puede abarcar esa información a revelar. Además, cierta información

---

<sup>16</sup> NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*

<sup>17</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

a revelar puede contener información que no se obtiene del mayor ni de los auxiliares, lo que puede también afectar a los riesgos valorados y a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para tratarlos.

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

- información a revelar significativa nueva o revisada como resultado de cambios en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad (por ejemplo, un cambio en la identificación de segmentos requerida y la información por segmentos como consecuencia de una combinación de negocios significativa);
- nueva información a revelar significativa o revisada debida a cambios en el marco de información financiera aplicable;
- la necesidad de que intervenga un experto del auditor para ayudar en los procedimientos de auditoría relacionados con determinada información a revelar (por ejemplo, información a revelar relacionada con pensiones u otros beneficios por jubilación) y
- cuestiones relacionadas con información a revelar que el auditor puede desear discutir con los responsables del gobierno de la entidad<sup>18</sup>.

## **Anexo**

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

### **Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría.**

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

#### **Características del encargo**

...

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

...

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

---

\* Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A13 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

<sup>18</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A12.

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320<sup>19</sup> y, cuando proceda:
- La determinación de la importancia relativa para los componentes y su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600<sup>20</sup>.
- La identificación preliminar de los componentes significativos y de los tipos de transacciones, de los saldos contables y de la información a revelar materiales.
- La identificación preliminar de áreas en las que puede haber un riesgo mayor de incorrección material.
- El impacto del riesgo valorado de incorrección material con relación a los estados financieros a nivel global, la dirección, la supervisión y la revisión.
- El modo en que el auditor resalta ante los miembros del equipo del encargo la necesidad de mantener una mentalidad inquisitiva y de aplicar el escepticismo profesional al reunir y evaluar la evidencia de auditoría.
- Los resultados de las auditorías anteriores que evaluaron la eficacia operativa del control interno, incluida la naturaleza de las deficiencias identificadas y las medidas adoptadas para tratarlas.
- Las discusiones sobre cuestiones que pueden afectar a la auditoría con el personal de la firma responsable de prestar otros servicios para la entidad.
- La evidencia del compromiso de la dirección con el diseño, la implementación y el mantenimiento de un control interno sólido, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable, tales como cambios en normas contables, que pueden conllevar información a revelar significativa nueva o revisada.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- El proceso o procesos utilizados por la dirección para identificar y preparar la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable, así como la información a revelar que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.
- Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Los cambios significativos en el sector, tales como cambios en su regulación, así como nuevos requerimientos de información.

---

<sup>19</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

<sup>20</sup> NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartados 21-23 y 40(c).

- ~~Los cambios significativos en el marco de información financiera, por ejemplo, en las normas contables.~~
- Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.

## **NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.***

### **Requerimientos**

#### **Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

5. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría. (Ref: Apartados A1–A5) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**
- ...
9. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, determinará si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a su relevancia para la auditoría actual. (Ref: Apartados A19–A20) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**
10. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo discutirán el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales, y la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará las cuestiones que deben ser comunicadas a los miembros del equipo que no participaron en la discusión. (Ref: Apartados A21–A23) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

#### **El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno**

##### *La entidad y su entorno*

11. El auditor obtendrá conocimiento de lo siguiente: **[SIN CAMBIOS AL REQUERIMIENTO]**
  - (a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A24–A29)
  - (b) La naturaleza de la entidad, en particular:
    - (i) sus operaciones;
    - (ii) sus estructuras de gobierno y propiedad;
    - (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y
    - (iv) el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financiapara permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros. (Ref: Apartados A30–A34)
  - (c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a

sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente. (Ref: Apartado A35)

- (d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A36–A42)
- (e) La medición y revisión del resultado financiero de la entidad. (Ref: Apartados A43–A48)

*El control interno de la entidad*

...

Componentes del control interno

Entorno de control

14. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si: [SIN CAMBIOS AL REQUERIMIENTO]
- (a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si
  - (b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control. (Ref: Apartados A76–A86)

...

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación.

18. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluidas las siguientes áreas: (Ref: Apartados A89–A89a)
- (a) los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad que son significativos para los estados financieros;
  - (b) los procedimientos, relativos tanto a las tecnologías de la información (TI) como a los sistemas manuales, mediante los que dichas transacciones se inician, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, se trasladan al mayor y se incluyen en los estados financieros;
  - (c) los registros contables relacionados, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas de los estados financieros que son utilizados para iniciar, registrar y procesar transacciones e informar sobre ellas; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al mayor. Los registros pueden ser tanto manuales como electrónicos;
  - (d) el modo en que el sistema de información captura los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;
  - (e) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar significativas; y
  - (f) los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales. (Ref: Apartados A890–A93)

Este conocimiento del sistema de información relevante para la información financiera incluirá los aspectos relevantes de dicho sistema relacionados con la información a revelar en los estados financieros obtenida al margen del mayor y de los auxiliares.

...

Actividades de control relevantes para la auditoría

20. El auditor obtendrá conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, que serán aquellas que, a su juicio, es necesario conocer para valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y para diseñar los procedimientos de auditoría posteriores que respondan a los riesgos valorados. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de transacción, de saldo contable y de información a revelar en los estados financieros o con cada afirmación correspondiente a ellos. (Ref: Apartados A96–A102) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

#### **Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.**

25. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en:

- (a) los estados financieros; y (Ref: Apartados A118–A121)
- (b) las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (Ref: Apartados A122–A126)

que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría posteriores. **[SIN CAMBIOS AL REQUERIMIENTO]**

26. Con esta finalidad, el auditor:

- (a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar (incluidos los aspectos cuantitativos o cualitativos de dicha información a revelar) en los estados financieros (Apartados A127–A128b)
- (b) valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados financieros en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones;
- (c) relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones, teniendo en cuenta los controles relevantes que el auditor tiene intención de probar; y (Ref: Apartados A129–A131)
- (d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, ~~por su magnitud,~~ constituir una incorrección material. (Ref: Apartado A131a)

\*\*\*

## **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

### **Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 5)**

- A1. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad (denominado en lo sucesivo “conocimiento de la entidad”), es un proceso continuo y dinámico de

recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella. Por ejemplo:

- en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros;
- en la determinación de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320<sup>21</sup>;
- al considerar la adecuación de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros;
- en la identificación de las áreas relacionadas con cantidades o información a revelar en los estados financieros en las que puede resultar necesaria una consideración especial de la auditoría; por ejemplo, en transacciones con partes vinculadas, ~~en la adecuación de~~ o en la aplicación, la valoración por parte de la dirección, de la hipótesis de capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, o en la consideración de la finalidad empresarial de las transacciones.
- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos;
- al responder a los riesgos valorados de incorrección material, incluido el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, tal como la adecuación de las hipótesis y de las manifestaciones verbales y escritas de la dirección.

...

*Información obtenida en periodos anteriores* (Ref: Apartado 9)

A19. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

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

*Discusión entre los miembros del equipo del encargo* (Ref: Apartado 10)

A21. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales:

---

<sup>21</sup> NIA 320 , *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude o error y sobre su posible localización.
- Facilita a los miembros del equipo del encargo la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales en relación con la discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre los riesgos de fraude<sup>22</sup>.

A21a. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida en el apartado 10, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable facilita la identificación, al inicio de la auditoría, dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar. Ejemplos de cuestiones que puede discutir el equipo del encargo son:

- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada;
- cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
- información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios significativos de la dirección acerca de la información a revelar\*.

...

## **El conocimiento requerido de la entidad y su entorno, incluido su control interno**

### **La entidad y su entorno**

*Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref: Apartado 11(a))*

---

<sup>22</sup> NIA 240, apartado 15.

\* Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A22 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

...

#### Factores normativos

A26. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

- Principios contables y prácticas sectoriales específicas.
- Marco normativo en el caso de un sector regulado, incluidos los requerimientos de información a revelar.
- La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, incluidas las actividades de supervisión directa.
- Régimen fiscal (societario y otro).
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

...

#### *Naturaleza de la entidad* (Ref: Apartado 11(b))

A30. El conocimiento de la naturaleza de la entidad permite al auditor comprender cuestiones como:

- Si la entidad tiene una estructura compleja; por ejemplo, con entidades dependientes u otros componentes en múltiples ubicaciones. Las estructuras complejas a menudo implican cuestiones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades. Dicho conocimiento facilita la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas y contabilizadas y reveladas en los estados financieros. La NIA 550<sup>23</sup> establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

A31. Entre los ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de la naturaleza de la entidad, se incluyen:

- Actividad operativa, tales como:

...

- Inversiones y actividades de inversión, tales como:

...

---

<sup>23</sup> NIA 550, *Partes vinculadas*

- Financiación y actividades de financiación, tales como:

...

- Prácticas de información financiera tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, ~~incluidas~~ incluidos los relativos a las categorías los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros significativas específicas que sean significativos en el del-sector (por ejemplo, préstamos e inversiones en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - ~~Prácticas de r~~ Reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización a valor razonable.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de pagos en acciones).

A32. Los cambios significativos en la entidad con respecto a periodos anteriores pueden originar o modificar los riesgos de incorrección material.

...

*Componentes del control interno – Entorno de control (Ref: Apartado 14)*

...

Efecto del entorno de control en la valoración de los riesgos de incorrección material

A80. Algunos elementos del entorno de control de una entidad tienen un efecto generalizado sobre la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia significativa sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

- Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
- Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.

...

*Componentes del control interno – El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera, y la comunicación.*

El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la preparación de la información financiera (Ref: Apartado 18)

A89. El sistema de información relevante para los objetivos de la información financiera, que incluye el sistema contable, comprende los procedimientos y registros diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los hechos y condiciones) e informar sobre ellas, así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
- transferir información desde los sistemas de procesamiento de las transacciones al mayor;
- capturar información relevante para la información financiera sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la depreciación y la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de las cuentas a cobrar; y
- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele. [SIN CAMBIOS A ESTE APARTADO]

A89a. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Ejemplos de esa información son:

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

condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.<sup>24</sup>

A89b. El conocimiento del sistema de información relevante para la información financiera requerido por el apartado 18 de esta NIA (incluido el conocimiento de los aspectos relevantes de ese sistema relativo a la información revelada en los estados financieros obtenida del mayor y de los auxiliares o al margen de ellos) es una cuestión de juicio profesional del auditor. Por ejemplo, algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

...

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A93. Es probable que, en las entidades de pequeña dimensión, ~~los~~ los sistemas de información y los procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera, incluidos los aspectos relevantes de ese sistema relacionados con la información revelada en los estados financieros obtenida del mayor y de los auxiliares o al margen de ellos, sean menos sofisticados que en las entidades de mayor dimensión, pero su papel es igualmente significativo. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El conocimiento ~~de los~~ del sistemas y procesos de información de la entidad relevante para la información financiera puede, por lo tanto, ser más fácil en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión, y puede basarse más en la indagación que en la revisión de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante.

...

A99. El auditor puede poner énfasis en la identificación y la obtención de conocimiento de las actividades de control que responden a las áreas en las que el auditor considera más probable que existan riesgos de incorrección material. Cuando múltiples actividades de control alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario obtener conocimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo

A99a. Las actividades de control relevantes para la auditoría pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable, además de los controles que tratan los riesgos relacionados con los saldos contables y con las transacciones. Esas actividades de control pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A100. El conocimiento del auditor acerca de la presencia o ausencia de actividades de control, obtenido de su conocimiento de los demás componentes del control interno, le facilitan la determinación de si es necesario dedicar atención adicional a la obtención de conocimiento de las actividades de control.

---

<sup>24</sup> Véanse apartados 19–20 de la NIA 570 (Revisada).

## Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.

*Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref: Apartado 25(a))*

A118. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, por ejemplo, a través de la elusión del control interno por la dirección. Los riesgos relativos a los estados financieros pueden ser especialmente relevantes para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude. [SIN CAMBIOS A ESTE APARTADO]

A119. Los riesgos en los estados financieros pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente (aunque dichos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como condiciones económicas en declive). Por ejemplo, deficiencias tales como la incompetencia de la falta de competencia de la dirección o la falta de supervisión de la preparación de los estados financieros pueden tener un efecto más generalizado sobre los estados financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

...

La utilización de afirmaciones

A123. Al manifestar que los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable, la dirección, implícita o explícitamente, realiza afirmaciones en relación con el reconocimiento, la medición, y la presentación de tipos de transacciones y de hechos, de saldos contables y revelación de los distintos elementos de los estados financieros y de la correspondiente y de información a revelar.

A123a El auditor puede utilizar las afirmaciones tal y como se ~~han descrito anteriormente~~ describen en el apartado A124(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos ~~anteriormente~~ más adelante hayan sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar. [Proviene del apartado A125]

Afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A124. Las afirmaciones utilizadas por el auditor ~~para~~ considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir se pueden clasificar en las ~~tres~~ categorías siguientes ~~y pueden adoptar las siguientes formas:~~

- (a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría.
  - (i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
  - (ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

- (iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
  - (iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
  - (v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
  - (vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- (b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:
- (i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
  - (ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
  - (iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
  - (iv) Exactitud, Valoración e imputación: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
  - (v) Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.
  - (vi) Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera
- ~~(c) Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar:~~
- ~~(i) Ocurrencia y derechos y obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.~~
  - ~~(ii) Integridad: se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.~~
  - ~~(iii) Clasificación y comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.~~
  - ~~(iv) Exactitud y valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.~~

Afirmaciones sobre otra información a revelar

A124a. Las afirmaciones descritas en el apartado 124(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados. Como ejemplo de esa información a revelar, es posible que la entidad esté obligada a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surge dicho riesgo; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos; y los métodos utilizados para medir los riesgos.

~~A125. El auditor puede utilizar las afirmaciones tal y como se han descrito anteriormente o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos anteriormente hayan sido cubiertos. Por ejemplo, el auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre transacciones y hechos con las afirmaciones sobre saldos contables. [Llevado al apartado A123a]~~

...

*Proceso de identificación de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 26(a))*

A127. La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, incluida la evidencia de auditoría obtenida durante la evaluación del diseño de los controles y la determinación de si se han implementado, se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la valoración del riesgo. La valoración del riesgo determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deben aplicarse. En la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros el auditor aplica escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200<sup>25</sup>.

A128. En el anexo 2 figuran ejemplos de circunstancias y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material relativos a la información a revelar.

A128a. Como se explica en la NIA 320<sup>26</sup>, la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.<sup>27</sup>

A128b. La consideración por el auditor de la información a revelar en los estados financieros al identificar los riesgos incluye la información a revelar cuantitativa y cualitativa, cuya incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Según las circunstancias de la entidad y del encargo, los ejemplos de información a revelar que tendrán aspectos cualitativos y que pueden ser relevantes al valorar los riesgos de incorrección material incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.

---

<sup>25</sup> NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 15.

<sup>26</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A1

<sup>27</sup> NIA 320, apartado 4.

- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A128c. La información a revelar en los estados financieros de entidades de pequeña dimensión puede ser menos detallada o menos compleja (por ejemplo, algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen menos información a revelar en los estados financieros). Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno, en relación con la información a revelar.

...

Incorrecciones materiales

A131a. Las incorrecciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar se pueden considerar materiales debido a su dimensión, naturaleza o circunstancias. (Ref: Apartado 26(d))

...

## **Anexo 2**

(Ref: Apartados A40, A128)

### **Condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material**

A continuación figuran ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros. Los ejemplos mencionados aquí abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
- Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.
- Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.

- Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.
- Restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
- Cambios en el sector en el que opera la entidad.
- Cambios en la cadena de suministros.
- Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
- Expansión a nuevas ubicaciones.
- Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.
- Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.
- Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.
- Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
- Transacciones significativas con partes vinculadas.
- Falta de personal con las habilidades necesarias en el área contable y de información financiera.
- Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.
- Deficiencias en el control interno, especialmente las no tratadas por la dirección.
- Incentivos para que la dirección y el personal proporcionen información financiera fraudulenta.
- Incongruencias entre la estrategia de TI de la entidad y sus estrategias de negocio.
- Cambios en el entorno de las TI.
- Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.
- Indagaciones sobre las operaciones de la entidad o de sus resultados financieros realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.
- Correcciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.
- Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intergrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo.
- Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Mediciones contables que conllevan procesos complejos.
- Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar.

- La omisión o la presentación confusa de información significativa en la información a revelar.
- Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.

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

### **Introducción**

...

#### **Importancia relativa en el contexto de una auditoría**

...

6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre ~~la magnitud de~~ las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:
- (a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;
  - (b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
  - (c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. ~~Aunque no sea~~ No es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza, Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las incorrecciones potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material.<sup>28</sup> Además, al evaluar el efecto en los estados financieros de todas las incorrecciones no corregidas, el auditor tiene en cuenta no sólo la magnitud de las incorrecciones no corregidas sino también su naturaleza, y las circunstancias específicas en las que se han producido, ~~al evaluar su efecto en los estados financieros,~~<sup>29</sup>. (Ref: Apartado A1a)

...

### **Requerimientos**

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

10. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de

---

<sup>28</sup> NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, apartados A128a- A128b.

<sup>29</sup> NIA 450, apartado A16.

transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref: Apartados A2–A11) [SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]

11. 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. (Ref: Apartado A12) [SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]

...

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

...

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

A1a. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material<sup>30</sup> requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Al considerar si las incorrecciones en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

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

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

...

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

---

<sup>30</sup> El apartado 25 de la NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

<sup>\*</sup> . Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A2 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

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

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

## **NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados***

### **Requerimientos**

...

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

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4–A8) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**
7. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor:
  - (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:
    - (i) la probabilidad de que exista una incorrección material 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 relevantes (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9–A18)
  - (b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

#### *Procedimientos sustantivos*

...

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

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
  - (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos, y
  - (b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A52)

...

### **Adecuación de la presentación y de la información revelada de los estados financieros**

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

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

...

### **Documentación**

...

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

\*\*\*

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

...

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

*Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores (Ref: Apartado 6)*

...

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

...

Momento de realización

...

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

- la comprobación de la concordancia o la conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos,
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y
- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

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

- El entorno de control.
- La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

...

*Procedimientos sustantivos (Ref: Apartado 18)*

...

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

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

...

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

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

## **NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.***

### **Definiciones**

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) **Incorrección:** diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida ~~incluida en~~ de os estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1)

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

### **Requerimientos**

#### **Acumulación de incorrecciones identificadas**

5. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartado A2–A3) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

#### **Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas**

10. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref: Apartado A11–A12) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**
11. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:
- (a) la magnitud y la naturaleza 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 (Ref: Apartados A13–A17, A19–A20)
  - (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. (Ref: Apartado A18) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**

...

\*\*\*

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

**Definición de incorrección** (Ref: Apartado 4(a))

A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

- (a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros;
- (b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar, así como de información a revelar inadecuada o incompleta requerida para cumplir con los objetivos de información a revelar de determinados marcos de información financiera, según corresponda<sup>31</sup>;
- (c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y
- (d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas-;
- (e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y
- (f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información<sup>32</sup>.

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude<sup>33</sup>.

#### **Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)**

##### “Claramente insignificante”

A2. ~~El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones son claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. “Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”. Las cuestiones-incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales que la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320; se trata de cuestiones y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la cuestión-incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.~~

##### Incorrecciones en un estado financiero individual

---

<sup>31</sup> Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que "una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo..."

<sup>32</sup> Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

<sup>33</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A6

A2a. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA.\*

*Incorrecciones en la información a revelar*

A2b. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El apartado A13a de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

*Acumulación de incorrecciones*

A2c. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A2a–A2b, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.

A3. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas.

- Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.
- Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en los estados financieros (incluidas las en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o relativas a la selección o aplicación de políticas contables) que el auditor considera no razonables o inadecuados.
- Las incorrecciones extrapoladas son la mejor estimación del auditor de incorrecciones en las poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras. La NIA 530<sup>34</sup> contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

...

---

\* Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A3 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

<sup>34</sup> NIA 530, *Muestreo de auditoría*, apartados 14-15.

**Comunicación y corrección de las incorrecciones** (Ref: Apartados 8-9)

A7. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a esta evaluar si ~~las partidas~~ los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.

...

**Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas** (Ref: Apartados 10-11)

...

A13. Cada incorrección individual de un importe se toma en consideración para evaluar su efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, en particular si se ha superado el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

A13a. Además, cada incorrección individual de una información cualitativa se considera para evaluar su efecto en la información o las informaciones a revelar pertinentes, así como su efecto global sobre los estados financieros en su conjunto. La determinación de si una o varias incorrecciones en una información a revelar cualitativa es material, en el contexto del marco de información financiera aplicable y de las circunstancias específicas de la entidad, es una cuestión que requiere la aplicación de juicio profesional. Ejemplos de casos en los que tales incorrecciones pueden ser materiales incluyen:

- Descripciones inexactas o incompletas de información acerca de los objetivos, políticas y procesos de gestión de capitales para entidades con actividades aseguradoras o bancarias.
- La omisión de información sobre los hechos o circunstancias que han originado una pérdida por deterioro (por ejemplo, una reducción significativa y duradera de la demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.
- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.\*

A13b. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones. Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:

- (a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o

---

\* Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A14 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

- (b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada)<sup>35</sup>, que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

...

- A17. La NIA 240<sup>36</sup> explica el modo en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- información revelada que es el resultado del sesgo en los juicios de la dirección, o
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Al considerar las implicaciones de incorrecciones en tipos de transacciones, saldos contables e información revelada, el auditor mantiene una actitud de escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*

<sup>36</sup> NIA 240, apartado 35.

<sup>37</sup> NIA 200, apartado 15.

## **NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros***

### **Definiciones**

8. “Estados financieros” en esta NIA se refiere a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales<sup>38</sup>, ~~con notas explicativas~~”. ~~Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.~~ Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, la estructura y el contenido de los estados financieros así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

...

### **Requerimientos**

#### **Formación de la opinión sobre los estados financieros**

...

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
- (a) los estados financieros revelan ~~adecuadamente~~apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A3a)
  - (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
  - (c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
  - (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:
    - La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
    - La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A3b)
  - (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros y (Ref: Apartado A4)
  - (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados

---

<sup>38</sup> La NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 13 (f), establece el contenido de los estados financieros.

financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará: (Ref: Apartados A4a–A4c)

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- (b) si los estados financieros, ~~incluidas las notas explicativas,~~ presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

...

### Informe de auditoría

...

*Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

...

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

...

Fecha del informe de auditoría

48. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartado A61–A64)

- (a) todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros, ~~incluidas las notas explicativas,~~ han sido preparados; y
- (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

...

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

**Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad** (Ref: Apartado 12)

...

**Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros** (Ref: Apartado 13(a))

A3a. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:

- si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,
- si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno, y

- la claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas<sup>\*</sup>.

**La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible** (Ref: Apartado 13(d))

A3b. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:

- la información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
- la ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

**Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros** (Ref: Apartado 13(e))

A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. ~~En dichas circunstancias, el auditor evalúa~~ Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo incluye considerar cuestiones como:

- hasta qué punto la información de los estados financieros es relevante y específica teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad y
- si la información revelada es adecuada para facilitar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la comprensión de:
  - la naturaleza y extensión de los activos y pasivos potenciales de la entidad originados por transacciones o hechos que no cumplen los criterios de reconocimiento (o los criterios de baja en cuentas) establecidos por el marco de información financiera aplicable.
  - La naturaleza y extensión de los riesgos de incorrección material originados por transacciones y hechos.
  - Los métodos utilizados y las hipótesis y juicios aplicados, y los cambios a los mismos, que afecten a cantidades presentadas o reveladas de algún otro modo, incluidos los análisis de sensibilidad relevantes.

**Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel** (Ref: Apartado 14)

A4a. Algunos marcos de información financiera reconocen explícita o implícitamente el concepto de presentación fiel<sup>39</sup>. Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel<sup>40</sup> no

---

<sup>\*</sup> Cuando se emita la norma final, este párrafo se convertirá en el párrafo A4 y se renumerarán los párrafos siguientes en consecuencia.

<sup>39</sup> Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

<sup>40</sup> NIA 200, apartado 13 (a)

sólo requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco sino que reconoce de forma explícita o implícita que puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco<sup>41</sup>.

A4b. La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada, es una cuestión de juicio profesional. Esta evaluación tiene en cuenta cuestiones tales como los hechos y circunstancias de la entidad, incluidos los cambios a los mismos, sobre la base del conocimiento de la entidad por el auditor y la evidencia de auditoría obtenida durante la auditoría. La evaluación también incluye la consideración, por ejemplo, de la información a revelar necesaria para lograr una presentación fiel originada por cuestiones que podrían ser materiales (es decir, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto), tales como el efecto de la evolución de requerimientos de información financiera o el cambio en el entorno económico.

A4c. La evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel puede incluir, por ejemplo, discusiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre sus opiniones sobre los motivos por los que se eligió una determinada presentación así como las alternativas que se podrían haber tenido en cuenta. Estas discusiones pueden incluir, por ejemplo:

- El grado de agregación o desagregación de las cantidades en los estados financieros y si la presentación de cantidades o de información a revelar oculta información útil o tiene como resultado información que induce a error.
- La congruencia con la adecuada práctica sectorial, o si un incumplimiento es relevante debido a las circunstancias de la entidad y, en consecuencia, está justificado.

...

**Informe de auditoría** (Ref: Apartado 20)

...

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 48)

...

A62. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros, ~~incluidas las notas explicativas~~, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.

A63. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros, ~~incluidas las notas explicativas~~, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados

---

<sup>41</sup> Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

A64. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros, ~~incluidas las notas explicativas,~~ han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

## MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA DE OTRAS NIA

**Nota:** Se incluyen a continuación las modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de las modificaciones de las NIA por el "Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros". Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que las modificaciones de las NIA de este documento y se muestran con cambios visibles con respecto a las últimas versiones aprobadas de las NIA que se modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones pueden no concordar con los de las NIA que se modifican y el lector debe remitirse a dichas NIA.

### **NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar**

#### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas**

*Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 8)*

...

*Obtención de conocimiento de la manera en que la dirección identifica la necesidad de realizar estimaciones contables (Ref: Apartado 8(b))*

...

19. Las indagaciones ante la dirección sobre cambios en las circunstancias pueden incluir, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Si la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones que pueden dar lugar a estimaciones contables.
- Si han cambiado las condiciones de las transacciones que dieron lugar a las estimaciones contables.
- Si han cambiado las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables como consecuencia de cambios en los requerimientos establecidos por el marco de información financiera aplicable o por otros motivos.
- Si se han producido cambios normativos o de otro tipo ajenos al control de la dirección y que pueden hacer necesario que la dirección revise las estimaciones contables o realice otras nuevas.
- Si se han producido nuevas condiciones o hechos que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables nuevas o a revisar las existentes.

### **NIA 580, Manifestaciones escritas.**

#### **Anexo 2**

(Ref: Apartado A21)

#### **Ejemplo de carta de manifestaciones**

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por ésta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas

Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570<sup>42</sup> de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(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<sup>43</sup>, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

*Estados financieros*

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se *presentan fielmente*), de conformidad con dichas Normas.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables. (NIA 540)
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- 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. (NIA 450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA).]

*Información proporcionada*

- Les hemos proporcionado<sup>44</sup>:

---

<sup>42</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

<sup>43</sup> Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

<sup>44</sup> Si el auditor ha incluido otras cuestiones en relación con las responsabilidades de la dirección en la carta de encargo de la auditoría de conformidad con la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, se puede considerar incluir esas cuestiones en las manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

- Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
- Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- 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. (NIA 240)
- 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. (NIA 240)
- 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. (NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- 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. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

Dirección

Dirección

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

**Requerimientos**

...

*Fundamento de la opinión*

20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21) **[SIN CAMBIOS EN EL REQUERIMIENTO]**
- (a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión

desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y

- (b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.
21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa ~~en las notas explicativas de los estados financieros~~), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección. (Ref: Apartado A22)
22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información ~~descriptiva~~ cuantitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

### Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

*Naturaleza de las incorrecciones materiales* (Ref: Apartado 6(a))

...

- A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:
- (a) lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
  - (b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
  - (c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con lo adecuado de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros, por ejemplo cuando:
- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable;
  - (b) los estados financieros no describan adecuadamente una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo; o
  - (c) ~~(b) los estados financieros, incluidas las notas explicativas,~~ no representen o revelen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

...

Ideoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

- A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:
- (a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
  - (b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
  - (c) los estados financieros no revelen la información adicional necesaria para lograr la presentación fiel, además de la información a revelar específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable.

El apartado A13a de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

### **NIA 800, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.**

(Marcado al Borrador en fase de consulta de la NIA 800 (Revisada))

#### **Definiciones**

...

7. La referencia a “estados financieros” en esta NIA significa “un conjunto completo de estados financieros con fines específicos, ~~incluidas las notas explicativas~~”. ~~Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.~~ Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

### **NIA 805, Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.**

(Marcado al Borrador en fase de consulta de la NIA 805 (Revisada)) [los cambios al Borrador de la NIA 805 están iluminados en gris]

#### **Definiciones**

...

6. A efectos de esta NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) “Elemento de un estado financiero” o “elemento” significa un “elemento, cuenta o partida de un estado financiero”.
  - (b) “Normas Internacionales de Información Financiera” se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board); y
  - (c) Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero comprende ~~las correspondientes notas explicativas~~ la correspondiente información a revelar. ~~Las notas explicativas~~ La correspondiente información a revelar, normalmente, incluyen un resumen de

~~las políticas contables significativas y otra información~~ explicativa o descriptiva relevante para el estado financiero o para el elemento.

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. En la NIA 200 se define el término “información financiera histórica” como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores<sup>45</sup>. **[SIN CAMBIOS EN LA GUÍA DE APLICACIÓN]**
- A2. En la NIA 200 se define el término “estados financieros” como una “presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye ~~notas explicativas~~ información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa u otra información descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo del estado financiero o en las notas o incluida a través de referencia cruzada<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> NIA 200, apartado 13(g).

<sup>46</sup> NIA 200, apartado 13 (f).

Las Normas Internacionales de Auditoría™, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento™, Normas Internacionales de Encargos de Revisión™, Normas Internacionales de 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 la Federación Internacional de Contadores® IFAC®.

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

El logo de IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board'®, 'IAASB', 'International Standard on Auditing'™, 'ISA'™, 'International Standard on Assurance Engagements'™, 'ISAE'™, 'International Standards on Review Engagements'™, 'ISRE'™, 'International Standards on Related Services'™, 'ISRS'™, 'International Standards on Quality Control'™ 'NICC'™, 'International Auditing Practice Note', 'IAPN'™, el logo de la IFAC o, 'International Federation of Accountants'®, e'IFAC' son marcas comerciales o marcas comerciales registradas de IFAC.

Copyright © Julio 2015 por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®). Todos los derechos reservados. Se requiere permiso por escrito de IFAC®. para reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento salvo lo permitido por la ley. Contacto: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

ISBN: 978-1-60815-373-2

Esta norma *Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros - NIA revisadas y modificaciones de concordancia* del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en julio de 2015 en inglés, ha sido traducida al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en abril de 2018 y se reproduce con el permiso de IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma El texto es el publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de *Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros - NIA revisadas y modificaciones de concordancia* © 2015 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de *Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros - NIA revisadas y modificaciones de concordancia* © 2018 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: *Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements* ISBN: 978-1-60815-243-8

El proceso de traducción al español de *Tratamiento de la información a revelar en la auditoría de estados financieros* ha contado con las contribuciones de los miembros del Proyecto IberAm tal y como se indica en el apartado siguiente.

En octubre de 2012 los organismos profesionales de IFAC en Argentina, España y México firmaron un acuerdo con el objetivo de obtener una única traducción de las normas y pronunciamientos de IFAC al español denominado Proyecto IberAm. El procedimiento de traducción de este Proyecto IberAm involucra a un Comité Ejecutivo, integrado por los tres miembros con voto en representación de los tres países firmantes además de IFAC y de la Asociación Interamericana de Contabilidad que participa en calidad de observador, y a un Comité de Revisión integrado por representantes de los países firmantes y de otros países de América Latina.

La composición de dichos comités es como sigue:

#### Comité Ejecutivo

##### *Miembros con voto:*

Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Colegios de Economistas – FACPCE

España: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE

México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos - IMCP

##### *Observadores:*

Federación Internacional de Contadores - IFAC

Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC

#### Comité de Revisión

##### *Miembros con voto:*

Argentina: FACPCE

España: ICJCE

México: IMCP

##### *Miembros sin voto:*

Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica

Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos - El Salvador

Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua

Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia

Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

Traducido/Revisado a través del Proyecto IberAm:

Traducido por:



**AUDITORES**  
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS  
DE CUENTAS DE ESPAÑA



---

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

---