

Pronunciamento final

Abril 2022

Norma Internacional de Auditoría 600 (Revisada)

NIA 600 (Revisada),

y

Modificaciones de
concordancia y en
consecuencia a Otras Normas
Internacionales que surgen de
la NIA 600 (Revisada)

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

Acerca del IAASB

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

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

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

Para obtener más información sobre la propiedad intelectual, marca comercial y permisos, diríjase a la [página 108](#).

ISA.

IAASB
International Auditing
and Assurance
Standards Board

CONTENIDO

	Página
NIA 600 (Revisada), <i>Consideraciones especiales—Auditorías de Estados Financieros de Grupos</i> <i>(Incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>	4
Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales.....	72

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

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a
partir del 15 de diciembre de 2023)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA.....	1–11
Fecha de entrada en vigor.....	12
Objetivos.....	13
Definiciones	14–15
Requerimientos	
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en una auditoría de grupo.....	10
Aceptación y continuidad.....	10–21
Estrategia global de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo.....	22–29
Conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo	30–32
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.....	33–34
Materialidad.....	35–36
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.....	37–44
Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo.....	45–48
Hechos posteriores	49–50
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	51–52
Informe del auditor	53
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno de la entidad del grupo.....	54–58
Documentación	59

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA.....	A1–A18
Definiciones.....	A19–A28
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en una auditoría de grupo.....	A29–A31
Aceptación y continuidad	A32–A46
Estrategia global de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo.....	A87
Obtener un conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo.....	A88–A107
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.....	A108–A115
Materialidad.....	A116–A123
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.....	A124–A143
Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo.....	A144–A149
Hechos posteriores	A150
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	A151–A156
Informe del auditor.....	A157–A158
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo.....	A159–A165
Documentación	A166–A182
Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad	
Anexo 3: Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. La Norma Internacional de Auditoría (NIA) aplica para una auditoría de estados financieros de grupos (auditoría de grupo). Esta NIA trata de las consideraciones especiales aplicables a las auditorías de grupos incluidas aquellas circunstancias cuando participan los auditores de los componentes. Los requerimientos y la guía de aplicación en esta NIA se refieren a la aplicación, o la amplia, de otras NIA relevantes para una auditoría de grupo en particular, la NIA 220 (Revisada),¹ NIA 230,² NIA 300,³ NIA 315 (Revisada 2019),⁴ y la NIA 330.⁵ (Ref.: Apartados A1–A2)
2. Los estados financieros de un grupo incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio a través de un proceso de consolidación, como se describe en el apartado 14(k). El término proceso de consolidación, tal como se utiliza en esta NIA, se refiere no solo a la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sino también a la presentación de estados financieros combinados y a la agregación de la información financiera de entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones. (Ref.: Apartados A3–A5, A27)
3. Como se explica en la NIA 220 (Revisada),⁶ esta NIA, adaptada, según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros distintas a una auditoría de grupo, cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma. Por ejemplo, esta NIA puede ser útil cuando se involucra a dicha persona para que asista a un conteo de un inventario físico, inspeccione propiedades, planta y equipo, o realice procedimientos de auditoría en un centro de servicio compartido en una ubicación remota.

Grupos y Componentes

4. Un grupo puede estar organizado de varias formas. Por ejemplo, un grupo puede estar organizado por entidades legales o por otro tipo (por ejemplo, una controladora y una o más subsidiarias, negocios conjuntos o inversiones contabilizadas por el método de participación). Alternativamente, el grupo puede estar organizado por geografía, por otras unidades económicas (incluyendo sucursales o divisiones), o por funciones o actividades comerciales. En esta NIA, estas diferentes formas de organización se denominan colectivamente como “entidades o unidades de negocio”. (Ref.: Apartado A6)
5. El auditor del grupo determina un enfoque apropiado para planificar y aplicar los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Para este propósito, el auditor del grupo utiliza su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría. Esta determinación se basa en el conocimiento que el auditor del grupo tiene del grupo y su entorno, y de otros factores como la capacidad de realizar procedimientos de auditoría de forma centralizada, la presencia de centros de servicios compartidos o la existencia de sistemas de información y de control interno comunes. (Ref.: Apartados A7–A9)

¹ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*.

² NIA 230, *Documentación de auditoría*.

³ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

⁴ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*.

⁵ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

⁶ NIA 220 (Revisada), apartado A1.

Participación de los auditores de los componentes

6. La NIA 220 (Revisada)⁷ requiere que el socio del encargo determine que los recursos para realizar el encargo sean suficientes y apropiados, y se asignen o estén disponibles para el equipo del encargo de manera oportuna. En una auditoría de grupo, esos recursos pueden incluir a los auditores de los componentes. Por lo tanto, esta NIA requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, oportunidad y el alcance de la participación de los auditores de los componentes.
7. El auditor del grupo puede involucrar a los auditores de los componentes para que proporcionen información o realicen trabajos de auditoría para cumplir con los requerimientos de esta NIA. Los auditores de los componentes pueden tener una mayor experiencia y un conocimiento más profundo de los componentes y sus entornos (incluidas las leyes y reglamentos locales, las prácticas comerciales, el idioma y la cultura) que el auditor del grupo. En consecuencia, los auditores de los componentes pueden, y generalmente lo hacen, involucrarse en todas las fases de la auditoría de grupo. (Ref.: Apartados A10– A11)
8. El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de incorrección material y del riesgo de detección.⁸ El riesgo de detección en una auditoría de grupo incluye el riesgo de que el auditor de un componente no detecte una incorrección en la información financiera de un componente que podría causar una incorrección material en los estados financieros del grupo, y que el auditor del grupo puede no detectar esta incorrección. En consecuencia, esta NIA requiere una participación suficiente y adecuada por parte del socio del encargo del grupo o del auditor del grupo, según corresponda, en el trabajo de los auditores de los componentes y enfatiza la importancia de la comunicación de dos vías entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes. Además, esta NIA explica las cuestiones que el auditor del grupo toma en cuenta al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartados A12– A13)

Escepticismo profesional

9. De conformidad con la NIA 200,⁹ se requiere que el equipo del encargo planifique y realice una auditoría con escepticismo profesional y ejerza su juicio profesional. El ejercicio adecuado del escepticismo profesional puede demostrarse a través de las acciones y comunicaciones del equipo del encargo, incluido el énfasis en la importancia de que cada miembro del equipo del encargo ejerza el escepticismo profesional a lo largo de la auditoría del grupo. Esas acciones y comunicaciones pueden incluir acciones específicas para mitigar los impedimentos que pueden perjudicar el ejercicio apropiado del escepticismo profesional. (Ref.: Apartados A14–A18)

Escalabilidad

10. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de grupo, independientemente de su tamaño o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta NIA pretenden ser aplicados en el contexto de la naturaleza y circunstancias de cada auditoría de grupo. Por ejemplo, cuando una auditoría de grupo es realizada en su totalidad por el auditor del grupo, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes debido a que están condicionados a la participación de los auditores de los componentes. Este puede ser el caso cuando el auditor del grupo puede realizar procedimientos de

⁷ NIA 220, (Revisada) apartado 25.

⁸ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 14.

⁹ NIA 200, apartados 15-16.

auditoría de forma centralizada o puede realizar procedimientos en los componentes sin involucrar a los auditores de los componentes. La orientación en los apartados A119 y A120 también puede ser de ayuda al aplicar esta NIA en esas circunstancias.

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

11. El socio del encargo del grupo permanece como responsable y, por lo tanto, el responsable del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. El término "el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de..." o "el socio del encargo asumirá la responsabilidad de..." se utiliza para aquellos requerimientos cuando se permite que el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, respectivamente, asigne el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo con las habilidades o la experiencia adecuadas, incluidos los auditores de los componentes. Para otros requerimientos, esta NIA tiene la intención expresa de que el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, según aplique, cumpla con el requerimiento o con la responsabilidad y el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo puede obtener información de la firma u otros miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartado A29)

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir o después del 15 de diciembre de 2023.

Objetivos

13. Los objetivos del auditor son:
 - (a) Con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, determinar si se puede esperar razonablemente que se obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar un fundamento para formar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (b) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, ya sea debido a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales para responder adecuadamente a esos riesgos valorados;
 - (c) Participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo de los auditores de los componentes a lo largo de la auditoría del grupo, incluida la comunicación clara sobre el alcance y oportunidad de su trabajo y la evaluación de los resultados de ese trabajo; y
 - (d) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada a partir de los procedimientos de auditoría aplicados, incluso con respecto al trabajo realizado por los auditores de los componentes, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Definiciones

14. Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) Riesgo de agregación – La probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la materialidad para los estados financieros en su conjunto. (Ref.: Apartado A19)

- (b) Componente – Una entidad, unidad comercial, función o actividad comercial, o alguna combinación de estas, determinada por el auditor del grupo con el fin de planificar y ejecutar los procedimientos de auditoría en una auditoría de grupo. (Ref.: Apartado A20)
 - (c) Auditor del componente – Un auditor que realiza trabajo de auditoría relacionado con un componente para fines de la auditoría de grupo. Un auditor del componente es parte del equipo del encargo¹⁰ para una auditoría de grupo. (Ref.: Apartados A21–A23)
 - (d) Dirección del componente – La dirección responsable de un componente. (Ref.: Apartado A24)
 - (e) Materialidad de ejecución para el trabajo del componente – Una cantidad establecida por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para fines de planificación y ejecución de procedimientos de auditoría en relación con un componente.
 - (f) Grupo – Una entidad que informa para lo cual se preparan estados financieros de grupo.
 - (g) Auditoría del grupo – La auditoría de los estados financieros del grupo.
 - (h) Auditor del grupo – El socio del encargo del grupo y los miembros del equipo del encargo distintos de los auditores de los componentes. El auditor del grupo es responsable por:
 - (i) Establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - (ii) Dirigir y supervisar a los auditores de los componentes y revisar su trabajo;
 - (iii) Evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para formar una opinión sobre los estados financieros del grupo.
 - (i) Opinión de auditoría del grupo – La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
 - (j) Socio del encargo del grupo – El socio del encargo¹¹ quien es responsable de la auditoría de grupo. (Ref.: Apartado A25)
 - (k) Estados financieros del grupo – Estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocios a través de un proceso de consolidación. A efectos de esta NIA, un proceso de consolidación incluye: (Ref.: Apartados A26–A28)
 - (i) Consolidación, consolidación proporcional o un método contable de participación;
 - (ii) La presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una controladora pero que están bajo control o dirección comunes; o
 - (iii) La agregación de la información financiera de entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.
 - (l) Dirección del grupo – La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
 - (m) Materialidad para la ejecución del trabajo del grupo – La materialidad de ejecución del trabajo¹² en relación con los estados financieros del grupo en su conjunto, según lo determine el auditor del grupo.
15. La referencia en esta NIA al “marco de información financiera aplicable” debe entenderse como el marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo.

¹⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 12(d).

¹¹ NIA 220 (Revisada), apartado 12(a).

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

Requerimientos

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

16. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),¹³ se requiere que el socio responsable del encargo asuma la responsabilidad total de gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de auditoría del grupo. A tal efecto, el socio del encargo del grupo deberá: (Ref.: Apartados A29–A30)
- (a) Asumir la responsabilidad de crear un entorno para el encargo de auditoría del grupo que enfatice el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartado A31)
 - (b) Participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría del grupo, incluido el trabajo de los auditores de los componentes, de modo que el socio del encargo del grupo tenga las bases para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.

Aceptación y continuidad

17. Antes de aceptar o continuar con el encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo determinará si se puede esperar razonablemente que se obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione bases para formar una opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartados A32–A35)
18. Si, después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del encargo del grupo deberá considerar los posibles efectos sobre la auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A36)

Términos del encargo

19. Al aplicar la NIA 210,¹⁴ el auditor del grupo obtendrá el acuerdo de la dirección del grupo de que reconoce y comprende su responsabilidad de proporcionar al equipo del encargo: (Ref.: Apartado A37)
- (a) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección del grupo y que sea relevante para la preparación de los estados financieros del grupo, tal como registros, documentación y otras cuestiones;
 - (b) Información adicional que pueda solicitar el equipo del encargo a la dirección del grupo o la dirección del componente para los fines de la auditoría del grupo; y
 - (c) Acceso ilimitado a las personas dentro del grupo y de las que el equipo del encargo determine que es necesario obtener evidencia de auditoría.

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

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

¹³ NIA 220, (Revisada) apartado 13.

¹⁴ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 68.

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

21. Si el socio del encargo del grupo concluye que: (Ref.: Apartados A43–A46)
- (a) Al auditor del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
 - (b) El posible efecto de esta limitación dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo, el socio del encargo del grupo deberá:
 - (i) En el caso de un encargo inicial, no aceptar el encargo o, en caso de un encargo continuo, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
 - (ii) En el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rechazar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo.

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

22. Al aplicar la NIA 300,¹⁵ el auditor del grupo debe establecer y actualizar, según sea necesario, una estrategia general de auditoría del grupo y un plan de auditoría del grupo. Al hacerlo, el auditor del grupo deberá determinar: (Ref.: Apartados A47– A50)
- (a) Los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría; y (Ref.: Apartado A51)
 - (b) Los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza, oportunidad y alcance de la participación de los auditores de los componentes. (Ref.: Apartados A52–A56)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes

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

Requerimientos de ética relevantes incluidos aquellos relacionados con la independencia

25. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),¹⁶ el socio del encargo del grupo debe asumir las responsabilidades de: (Ref.: Apartados A59–A60, A87)
- (a) Que los auditores de los componentes hayan sido informados sobre los requerimientos de ética relevantes dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo; y
 - (b) Confirmar si los auditores de los componentes conocen y cumplen con los requerimientos de ética relevantes, incluidos aquellos relacionados con la independencia, que aplican al encargo de auditoría del grupo.

¹⁵ NIA 300, apartados 7–10A.

¹⁶ NIA 220 (Revisada), apartado 17.

Recursos del encargo

26. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),¹⁷ el socio del encargo deberá: (Ref.: Apartados A61–A68)
- (a) Determinar que los auditores de los componentes tengan la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente; y
 - (b) Si la información sobre los resultados del proceso de seguimiento y remediación o de las inspecciones externas relacionadas al auditor del componente han sido proporcionadas por la firma del auditor del grupo o se han puesto a disposición del socio del encargo del grupo, para determinar la relevancia de dicha información para la determinación del auditor del grupo del apartado 26(a).
27. El auditor del grupo deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al trabajo a realizar en el componente, sin involucrar al auditor del componente si:
- (a) El auditor del componente no cumple con los requerimientos de ética relevantes, incluidos aquellos relacionados con la independencia, que aplican al encargo de auditoría del grupo;¹⁸ o (Ref.: Apartados A69–A70)
 - (b) El socio del encargo del grupo tiene serias preocupaciones sobre las cuestiones en los apartados 23–26. (Ref.: Apartado A71)

Realización del encargo

28. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),¹⁹ el socio del encargo del grupo debe asumir la responsabilidad sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes de la revisión de su trabajo, tomando en consideración: (Ref.: Apartados A72–A77)
- (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros del grupo, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); y
 - (b) Las áreas de la auditoría de los estados financieros del grupo que implican un juicio significativo.

Comunicación con los auditores de los componentes

29. El auditor del grupo se comunicará con los auditores de los componentes acerca de sus respectivas responsabilidades y las expectativas del auditor del grupo, incluida la expectativa de que las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes tengan lugar en los momentos apropiados durante la auditoría del grupo. (Ref.: Apartados A78–A87)

¹⁷ NIA 220 (Revisada), apartado 25-26.

¹⁸ NIA 200, apartado 14.

¹⁹ NIA 220 (Revisada), apartado 29.

Obtener un conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo

30. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),²⁰ el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de conocer lo siguiente: (Ref.: Apartados A88–A92)
- (a) El grupo y su entorno, incluyendo: (Ref.: Apartados A93–A95)
 - (i) La estructura organizacional del grupo y su modelo de negocio, incluyendo:
 - a. Los lugares en los que el grupo tiene sus operaciones o actividades;
 - b. La naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y la medida en que son similares en todo el grupo; y
 - c. La medida en que el modelo de negocios del grupo integra el uso de la tecnología de la información (TI);
 - (ii) Factores regulatorios que afectan a las entidades y unidades de negocio del grupo; y
 - (iii) Las medidas utilizadas interna y externamente para evaluar el desempeño financiero de las entidades o unidades de negocio;
 - (b) El marco de información financiera aplicable y la consistencia de las políticas y prácticas contables en todo el grupo; y
 - (c) El sistema de control interno del grupo, incluyendo:
 - (i) La naturaleza y el alcance de la uniformidad de los controles; (Ref.: Apartados A96–A99, A102)
 - (ii) Si, y de ser así, cómo el grupo centraliza las actividades relevantes para la información financiera; (Ref.: Apartados A100–A102)
 - (iii) El proceso de consolidación utilizado por el grupo, incluidas las sub-consolidaciones, si las hubiere, y los ajustes de consolidación; y
 - (iv) Cómo la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas, que apoyan la preparación de los estados financieros del grupo y las responsabilidades de información correspondientes, en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio. (Ref.: Apartados A103–A105)

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

31. El auditor del grupo comunicará oportunamente al auditor del componente: (Ref.: Apartado A106)
- (a) Cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o la ejecución de los procedimientos de valoración de riesgos por parte del auditor del componente para efectos de la auditoría del grupo;
 - (b) Al aplicar la NIA 550,²¹ las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de las que el auditor del grupo tenga conocimiento, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref.: Apartado A107)

²⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 19-27

²¹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17.

- (c) Al aplicar la NIA 570 (Revisada),²² los hechos o condiciones identificados por la dirección del grupo o el auditor del grupo que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que son relevantes para el trabajo del auditor del componente.
32. El auditor del grupo solicitará a los auditores de los componentes comunicar, de forma oportuna:
- (a) Cuestiones relacionadas con la información financiera del componente que el auditor del componente determina que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, ya sea por fraude o error;
 - (b) Relaciones con partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el auditor del grupo; y (Ref.: Apartado A107)
 - (c) Cualquier hecho o condición que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo de continuar como una empresa en funcionamiento.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

33. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),²³ sobre la base del conocimiento obtenido en el apartado 30, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluso con respecto al proceso de consolidación. (Ref.: Apartado A108–A113)

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

34. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),²⁴ el auditor del grupo deberá evaluar si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, realizados por el auditor del grupo y por los auditores de los componentes, proporciona un fundamento adecuado para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A114–A115)

Importancia relativa

35. Al aplicar la NIA 320²⁵ y la NIA 450,²⁶ cuando las clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar en los estados financieros del grupo se desglosan entre componentes, con la finalidad de planificar y aplicar los procedimientos de auditoría, el auditor del grupo deberá determinar:
- (a) La materialidad de ejecución del trabajo del componente. Para hacer frente al riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la materialidad de ejecución del trabajo del grupo. (Ref.: Apartados A116–A120)
 - (b) El umbral por encima del cual se comunicarán al auditor del grupo las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente. Dicho umbral no superará el importe que se considere claramente insignificante para los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A121)

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

36. El auditor del grupo comunicará al auditor del componente los importes determinados de conformidad con el apartado 35. (Ref.: Apartados A122–A123)

²² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

²³ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 28-34.

²⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 35-27.

²⁵ NIA 320, apartado 11.

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

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

37. Al aplicar la NIA 330,²⁷ el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores a realizar, incluida la determinación de los componentes en los que se realizarán los procedimientos de auditoría adicionales y la naturaleza, el oportunidad y alcance del trabajo que se realizará en esos componentes. (Ref.: Apartados A124–A139)

Proceso de consolidación

38. El auditor del grupo asumirá la responsabilidad del diseño y realización de los procedimientos de auditoría adicionales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, que surgen del proceso de consolidación. Esto incluirá: (Ref.: Apartado A140)
- (a) Evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidos en los estados financieros del grupo, tal como lo requiere el marco de información financiera aplicable y, en su caso, para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales sobre sub-consolidaciones;
 - (b) Evaluar la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones de consolidación; (Ref.: Apartado A141)
 - (c) Evaluar si los juicios de la dirección realizados en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la dirección; y
 - (d) Responder a los riesgos de incorrección material debido a fraude que surjan del proceso de consolidación.
39. Si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el auditor del grupo evaluará si la información financiera ha sido ajustada adecuadamente para efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
40. Si los estados financieros del grupo incluyen la información financiera de una entidad o unidad de negocio con un cierre del periodo de información financiera diferente al del grupo, el auditor del grupo será responsable de evaluar si se han realizado los ajustes adecuados a esa información financiera de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

41. Cuando el auditor del grupo involucre a los auditores de los componentes en el diseño o ejecución de procedimientos de auditoría adicionales, el auditor del grupo comunicará al auditor del componente las cuestiones que el auditor del grupo o el auditor del componente hayan determinado que son relevantes para el diseño de las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros del grupo.
42. Para las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de los estados financieros del grupo, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), en las que el auditor de un componente determina los procedimientos de auditoría adicionales que se aplicarán, el auditor del grupo evaluará la adecuación del diseño y ejecución de esos procedimientos de auditoría adicionales. (Ref.: Apartado A142)
43. Cuando los auditores de los componentes realizan procedimientos de auditoría adicionales sobre el proceso de consolidación, incluyendo las sub-consolidaciones, el auditor del grupo determinará la

²⁷ NIA 330, apartados 6-7.

naturaleza y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartado A143)

44. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 45(a)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

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

45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá: (Ref.: Apartado A144)
- (a) La identificación de la información financiera sobre la cual se le ha solicitado al auditor del componente que realice procedimientos de auditoría;
 - (b) Si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo;
 - (c) Si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética relevantes, incluidos los relacionados con la independencia, que se aplican al encargo de auditoría del grupo;
 - (d) Información sobre casos de incumplimiento con leyes o regulaciones;
 - (e) Las incorrecciones corregidas y no corregidas de la información financiera del componente identificadas por el auditor del componente y que están por encima del umbral comunicado por el auditor del grupo de conformidad con el apartado 36; (Ref.: Apartado A145)
 - (f) Los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;
 - (g) La descripción de las deficiencias en el sistema de control interno identificadas en relación con los procedimientos de auditoría realizados;
 - (h) Fraude o indicio de fraude que implique a la dirección del componente, empleados que tengan funciones importantes el sistema de control interno del grupo en el componente, u otros cuando el fraude diera como resultado una incorrección material en la información financiera del componente;
 - (i) Otras cuestiones significativas que el auditor del componente comunicó o espera comunicar a la dirección del componente o a los responsables del gobierno de la entidad del componente;
 - (j) Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o que el componente determina que es adecuado llevar a la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
 - (k) Los hallazgos generales o conclusiones del auditor del componente. (Ref.: Apartado A146)
46. El auditor del grupo deberá:
- (a) Discutir las cuestiones significativas que surjan de las comunicaciones con el auditor del componente, incluidas aquellas de conformidad con el apartado 45, con el auditor del componente, la dirección del componente o la dirección del grupo, según corresponda; y
 - (b) Evaluar si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para la finalidad del auditor del grupo. Si esas comunicaciones no son adecuadas para la finalidad del auditor del grupo, el auditor del grupo considerará las implicaciones para la auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A147)

47. El auditor del grupo determinará si es necesario, y en qué medida, revisar la documentación adicional de auditoría del auditor de los componentes. Al hacer esta determinación, el auditor del grupo considerará: (Ref.: Apartado A148–A149)
- (a) La naturaleza, oportunidad y alcance de trabajo realizado por el auditor del componente;
 - (b) La competencia y capacidades del auditor del componente según lo determinado de conformidad con el apartado 26(a); y
 - (c) La dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.
48. Si el auditor del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente no es adecuado para la finalidad del auditor del grupo, el auditor del grupo determinará los procedimientos de auditoría adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el auditor del grupo.

Hechos posteriores al cierre

49. Al aplicar la NIA 560,²⁸ el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de llevar a cabo procedimientos, incluyendo, en su caso, solicitar a los auditores de los componentes que realicen procedimientos, diseñados para identificar hechos que puedan requerir ajustes o revelación en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A150)

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

50. El auditor del grupo solicitará a los auditores de los componentes que notifiquen al auditor del grupo si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que puedan requerir ajustes o revelación en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A150)

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

51. Al aplicar la NIA 300,²⁹ el auditor del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría realizados, incluidos los del trabajo realizado por los auditores de los componentes, sobre los cuales fundamentar la opinión de auditoría. (Ref.: Apartados A151–A155)
52. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del encargo del grupo o comunicada por los auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartado A156)

Informe de auditoría

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

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

Comunicación con la dirección del grupo

²⁸ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 6-7.

²⁹ NIA 330, apartado 26.

54. El auditor del grupo comunicará a la dirección del grupo una descripción general del alcance planificado y el calendario de la auditoría, incluida una descripción general del trabajo que se realizará en los componentes del grupo. (Ref.: Apartado A159)
55. En el caso de que el auditor del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información indique que puede existir un fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref.: Apartado A160)
56. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de una entidad o unidad de negocios que forma parte de un grupo. En este caso, el auditor del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección de la entidad o de la unidad de negocios de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocios, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección de la entidad o unidad de negocios, el auditor del grupo discutirá la cuestión con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva. (Ref.: Apartados A161–A162)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

57. El auditor del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)³⁰ y otras NIA: (Ref.: Apartado A163)
 - (a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes. (Ref.: Apartado A164)
 - (b) Casos en los que la revisión del auditor del grupo sobre el trabajo del auditor de un componente dio lugar a una preocupación sobre la calidad del trabajo del auditor de ese componente, y cómo el auditor del grupo abordó la preocupación.
 - (c) Cualquier limitación en el alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas relacionadas con restricciones en el acceso a personas o información.
 - (d) Fraude o indicio de fraude que involucre a la dirección del grupo, la dirección del componente, los empleados que tengan funciones importantes en el sistema de control interno del grupo u otros cuando el fraude dio lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno

58. Al aplicar la NIA 265,³¹ el auditor del grupo deberá determinar si se requiere que se comuniquen las deficiencias identificadas en el sistema de control interno del grupo a los responsables del gobierno del grupo o a la dirección del grupo. Al tomar esta determinación, el auditor del grupo considerará las deficiencias en el control interno que hayan sido identificadas por los auditores de los componentes y comunicadas al auditor del grupo de conformidad con el apartado 45(g). (Ref.: Apartado A165)

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

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

Documentación

59. De conformidad con la NIA 230,³² la documentación de auditoría para un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no tenga conexión previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría del grupo. Al aplicar la NIA 230,³³ el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría: (Ref.: Apartados A166–A169, A179–A182)
- (a) Cuestiones significativas relacionadas con restricciones de acceso a personas o información dentro del grupo que se consideraron antes de decidir aceptar o continuar el encargo, o que surgieron después de la aceptación o continuidad, y cómo se abordaron esas cuestiones.
 - (b) La base para la determinación de los componentes por parte del auditor del grupo con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A170)
 - (c) La base para la determinación de la materialidad del trabajo del componente y el umbral para comunicar incorrecciones en la información financiera del componente al auditor del grupo.
 - (d) La base para determinar que los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente. (Ref.: Apartado A171)
 - (e) Los elementos clave para el conocimiento del sistema de control interno del grupo de conformidad con el apartado 30(c).
 - (f) La naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión del auditor del grupo sobre los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo, incluyendo, en su caso, la revisión por parte del auditor del grupo de la documentación adicional de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47. (Ref.: Apartados A172–A178)
 - (g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con los auditores de los componentes, incluyendo:
 - (i) Cuestiones, si las hay, relativas a fraude, partes vinculadas o empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.
 - (ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluida la forma en que el auditor del grupo ha abordado las cuestiones importantes discutidas con los auditores de los componentes, la dirección del componente o la dirección del grupo.
 - (h) La evaluación del auditor del grupo y la respuesta a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes sobre cuestiones que podrían tener un efecto material en los estados financieros del grupo.

* * *

³² NIA 230, apartado 8.

³³ NIA 230, apartado 81–3, 9–11, A6–A7 y Anexo.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartados 1–2)

- A1. Esta NIA también trata las consideraciones especiales para el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, según corresponda, al aplicar los requerimientos y la guía de la NIA 220 (Revisada), incluida la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.
- A2. La NIGC 1³⁴ trata los encargos para los que se requiere realizar una revisión de la calidad del encargo. La NIGC 2³⁵ trata la designación y la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo relacionadas con la realización y la documentación de una revisión de la calidad del encargo, incluida la de una auditoría de grupo.
- A3. Una entidad o unidad de negocio de un grupo también puede preparar sus propios estados financieros de grupo que incorporen la información financiera de esas entidades o unidades de negocio que abarca (es decir, un subgrupo). Esta NIA aplica a una auditoría de los estados financieros de grupo de dichos subgrupos realizada por motivos legales, reglamentarios o de otro tipo.
- A4. Una sola entidad legal puede estar organizada con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una empresa con operaciones en múltiples ubicaciones, tal como un banco con muchas sucursales. Cuando esas unidades de negocio tienen características tales como ubicaciones separadas, dirección separada o sistemas de información separados (incluido un libro mayor separado) y la información financiera se agrega al preparar los estados financieros de la entidad legal única, dichos estados financieros cumplen con la definición de estados financieros de grupo porque incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio a través de un proceso de consolidación.
- A5. En algunos casos, una sola entidad legal puede configurar su sistema de información para capturar información financiera para más de un producto o línea de servicio para informes legales o reglamentarios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de la entidad no son estados financieros de grupo porque no hay agregación de la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio a través de un proceso de consolidación. Además, la captura de información separada (por ejemplo, en un libro mayor auxiliar) para informes legales o reglamentarios u otros fines de gestión no crea entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) para los fines de esta NIA.

Grupos y componentes (Ref.: Apartados 4–5)

- A6. El sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, puede o no estar alineado con la estructura organizacional del grupo. Por ejemplo, un grupo puede estar organizado de acuerdo con su estructura legal, pero su sistema de información puede estar organizado por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o ubicaciones geográficas con fines de control o presentación de informes.
- A7. Con base en el conocimiento de la estructura organizacional y el sistema de información del grupo, el auditor del grupo puede determinar que la información financiera de ciertas entidades o unidades de negocio puede considerarse en conjunto para efectos de la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características comerciales similares, operando en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y utilizando un sistema común de control interno, incluido el sistema de información. En

³⁴ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.*

³⁵ NIGC 2, *Revisiones de Calidad del Encargo.*

estas circunstancias, el auditor del grupo puede decidir tratar estas tres entidades legales como un componente.

- A8. Un grupo también puede centralizar actividades o procesos que son aplicables a más de una entidad o unidad de negocio dentro del grupo, por ejemplo, mediante el uso de un centro de servicios compartidos. Cuando tales actividades centralizadas son relevantes para el proceso de información financiera del grupo, el auditor del grupo puede determinar que el centro de servicios compartidos es un componente.
- A9. Otra consideración que puede ser relevante para la determinación de los componentes por parte del auditor del grupo es cómo la dirección ha determinado los segmentos operativos de acuerdo con los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable.³⁶

Participación de los auditores de los componentes (Ref.: Apartados 7–8)

- A10. Los auditores de los componentes pueden realizar una auditoría de los estados financieros de un componente, ya sea por razones legales, reglamentarias o de otro tipo, particularmente cuando un componente es una entidad legal. Cuando el auditor de un componente también está realizando o ha completado una auditoría de los estados financieros del componente, el auditor del grupo puede utilizar el trabajo de auditoría realizado en los estados financieros del componente, siempre que el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría de grupo. Además, los auditores de los componentes pueden adaptar el trabajo realizado en la auditoría de los estados financieros de los componentes para satisfacer también las necesidades del auditor del grupo. En cualquier caso, se aplican los requerimientos de esta NIA, incluidos los relacionados con la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.
- A11. De conformidad con la NIA 220 (Revisada),³⁷ se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque de la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. El apartado A76 proporciona ejemplos de diferentes formas en las que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de dirigir y supervisar a los auditores de los componentes y revisar su trabajo, y puede ser útil en circunstancias en las que el auditor del grupo tiene previsto utilizar el trabajo de auditoría de una auditoría de los estados financieros de los componentes. que ya se ha completado.
- A12. Como se explica en la NIA 200,³⁸ el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de detección es una función no solo de la eficacia de un procedimiento de auditoría, sino también de la aplicación de ese procedimiento por parte del auditor. Por tanto, en el riesgo de detección influyen cuestiones como la adecuada planificación, la asignación de los recursos adecuados al encargo, el ejercicio del escepticismo profesional y la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.
- A13. El riesgo de detección es un concepto más amplio que el riesgo de agregación, tal como se describe en los apartados 14(a) y A19. En una auditoría de grupo, puede haber una mayor probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la materialidad para los estados financieros del grupo en su conjunto porque los procedimientos de auditoría pueden aplicarse por separado a la información financiera de los componentes del grupo. En consecuencia, el auditor del grupo establece la materialidad de ejecución del trabajo de los componentes para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo.

³⁶ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8, *Medición del valor razonable*.

³⁷ NIA 220 (Revisada), apartado 30(b).

³⁸ NIA 200, apartado A45.

Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 9)

- A14. La NIA 220 (Revisada)³⁹ proporciona ejemplos de los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, incluidos los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir el ejercicio del escepticismo profesional al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría y evaluar la evidencia de auditoría. La NIA 220 (Revisada) también proporciona las posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo.
- A15. Los requerimientos y la guía de aplicación establecidos en la NIA 315 (Revisada 2019),⁴⁰ en la NIA 540 (Revisada),⁴¹ y en otras NIA tratan el ejercicio del escepticismo profesional e incluyen ejemplos de cómo la documentación puede proporcionar evidencia del ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor.
- A16. Se requiere que todos los miembros del equipo del encargo utilicen el escepticismo profesional durante la auditoría de grupo. La dirección del auditor del grupo y la supervisión de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes, y la revisión de su trabajo, pueden darle al auditor del grupo información o evidencia sobre si el equipo del encargo ha ejercido adecuadamente el escepticismo profesional.
- A17. El ejercicio del escepticismo profesional en una auditoría de grupo se puede ver afectado por cuestiones como las siguientes:
- Los auditores de los componentes en diferentes lugares pueden estar sujetos a diversas influencias culturales, lo que puede afectar la naturaleza de los sesgos a los que están sujetos.
 - La estructura compleja de algunos grupos a menudo implica factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad a riesgos de incorrección material. Además, una estructura organizacional demasiado compleja puede ser un factor de riesgo de fraude de conformidad con la NIA 240⁴² y, por lo tanto, puede requerir tiempo o experiencia adicional para comprender el propósito comercial y las actividades de ciertas entidades o unidades de negocio.
 - La naturaleza y el alcance de las transacciones intragrupo (por ejemplo, transacciones que involucran múltiples entidades y unidades de negocio dentro del grupo o múltiples partes vinculadas), flujos de efectivo o acuerdos de precios de transferencia pueden dar lugar a complejidades adicionales. En algunos casos, dichas cuestiones también pueden dar origen a factores de riesgo de fraude.
 - Cuando la auditoría del grupo está sujeta a plazos estrictos para la presentación de informes impuestos por la dirección del grupo, esto puede ejercer presión sobre los miembros del equipo del encargo a la hora de completar el trabajo asignado. En estas circunstancias, el equipo del encargo puede necesitar tomarse un tiempo adicional para cuestionar adecuadamente las afirmaciones de la dirección, emitir juicios adecuados o revisar adecuadamente el trabajo de auditoría realizado.
- A18. El ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor del grupo incluye permanecer alerta a la información inconsistente proporcionada por el auditor del componente, por la dirección del componente y por la dirección del grupo sobre cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del grupo.

³⁹ NIA 220 (Revisada), apartado A34–A36.

⁴⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A238.

⁴¹ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*, apartado A11.

⁴² NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, Anexo 1.

Definiciones

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

A19. El riesgo de agregación existe en todas las auditorías de estados financieros, pero es particularmente importante comprenderlo y abordarlo en una auditoría de grupo porque existe una mayor probabilidad de que los procedimientos de auditoría se realicen en clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar que están desagregados entre componentes. Generalmente, el riesgo de agregación aumenta a medida que aumenta el número de los componentes en los que los procedimientos de auditoría se realizan por separado, ya sea por los auditores de los componentes o por otros miembros del equipo del encargo.

Componente (Ref.: Apartado 14(b))

A20. El auditor del grupo utiliza su juicio profesional para determinar el componente en el que se realizará el trabajo de auditoría. El apartado A7 explica que la información financiera de ciertas entidades o unidades de negocio puede considerarse en conjunto para fines de planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría. Sin embargo, la responsabilidad del auditor del grupo en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo abarca a todas las entidades y unidades de negocio cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo.

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

A21. Las referencias en esta NIA al equipo del encargo incluyen al auditor del grupo y a los auditores de los componentes. Los auditores de los componentes pueden ser de una firma de la red, una firma que no sea una firma de la red o la firma del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina dentro de la firma del auditor del grupo).

A22. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, o puede realizar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En estas circunstancias, el auditor del grupo no se considera un auditor del componente.

A23. El apartado 24 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que confirme que el auditor del componente cooperará con el auditor del grupo, incluso si el auditor del componente realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. El apartado A58 proporciona orientación en las circunstancias en las que el auditor del componente no es capaz de proporcionar esa confirmación.

Dirección de un componente (Ref.: Apartado 14(d))

A24. La dirección del componente se refiere a la dirección responsable de la información financiera u otra actividad (por ejemplo, el procesamiento de transacciones en un centro de servicios compartidos) en una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo. Cuando el auditor del grupo considera la información financiera de ciertas entidades o unidades de negocio en conjunto, tal como un componente, o determina que un centro de servicios compartidos es un componente (véanse los apartados A7-A8), la dirección del componente se refiere a la dirección que es responsable de la información financiera o procesamiento de transacciones que está sujeta a los procedimientos de auditoría que se están realizando en relación con ese componente. En algunas circunstancias, puede que no haya una dirección de los componentes separada y la dirección del grupo puede ser directamente responsable de la información financiera u otras actividades del componente.

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

A25. Cuando auditores conjuntos actúan en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos del encargo constituirán, de forma colectiva, “el socio del encargo del grupo” y “el equipo del encargo del grupo”, para la finalidad de la NIA. Esta NIA, sin embargo, no trata la relación entre los auditores conjuntos o el trabajo que un auditor conjunto realiza en relación con el trabajo del otro auditor conjunto para la finalidad de la auditoría del grupo.

Estados financieros del grupo (Ref.: Apartado 2, 14(k))

A26. Los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo pueden especificarse en el marco de información financiera aplicable, lo que puede afectar, por tanto, a la determinación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio a incluir en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, algunos marcos requieren la preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad (una entidad controladora) controla una o más entidades (por ejemplo, subsidiarias) a través de una participación mayoritaria u otras formas. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable incluye requerimientos separados para, o lo permite de otra manera, la presentación de estados financieros consolidados. Los ejemplos de circunstancias en las que se puede permitir la presentación de estados financieros combinados incluyen entidades que no tienen una controladora, pero están bajo control común o entidades bajo dirección en común.

A27. El término “proceso de consolidación” como se utiliza en esta NIA, no pretende tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” tal como se define o describe en los marcos de información financiera. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar los estados financieros del grupo.

A28. Los aspectos detallados del proceso de consolidación varían de un grupo a otro, dependiendo de la estructura y del sistema de información del grupo, incluido el proceso de información financiera. Sin embargo, un proceso de consolidación implica consideraciones, tales como la eliminación de transacciones y saldos intragrupo y, en su caso, las implicaciones de diferentes periodos de información para las entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros del grupo.

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

A29. Puede que no sea posible o práctico para el socio del encargo del grupo tratar únicamente con todos los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), en particular cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de los componentes ubicados en múltiples ubicaciones. Al gestionar la calidad del encargo, la NIA 220 (Revisada)⁴³ permite al socio del encargo asignar el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo. En consecuencia, el socio del encargo del grupo puede asignar procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo y estos miembros pueden asignar más procedimientos, tareas o acciones. En esas circunstancias, la NIA 220 (Revisada) exige que el socio del encargo continúe asumiendo la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría.

A30. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o los que son requerimientos comunes de la red o servicios de la red,⁴⁴ pueden apoyar al socio del encargo del grupo al facilitar la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes y apoyar a la dirección y supervisión del auditor del grupo de esos auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.

⁴³ NIA 220 (Revisada), apartado 15.

⁴⁴ NIGC 1, apartados 48– 52

A31. La NIA 220 (Revisada)⁴⁵ explica que una cultura que demuestra el compromiso con la calidad está más formada y reforzada por los miembros del equipo del encargo, ya que demuestran las conductas esperadas al realizar el encargo. Al abordar los requerimientos del apartado 16(a), el socio del encargo del grupo se puede comunicar directamente con otros miembros del equipo del encargo y reforzar esta comunicación a través de la conducta y acciones personales (por ejemplo, predicar con el ejemplo).

Aceptación y continuidad

Determinar si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada
(Ref.: Apartados 17–18)

A32. Al determinar si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del encargo del grupo puede obtener conocimiento de cuestiones tales como:

- La estructura del grupo, incluyendo tanto la estructura legal como la organizativa.
- Las actividades que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
- El uso de organizaciones de servicios.
- El uso de centros de servicios compartidos.
- El proceso de consolidación.
- Si el auditor del grupo:
 - Tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente, a la información del componente, incluyendo a esos componentes que se contabilizan por el método de participación; y
 - Podrá, en su caso, realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.
- Si se asignan o se ponen a disposición recursos suficientes y adecuados.

A33. En el caso de un encargo de auditoría inicial del grupo, el conocimiento del auditor del grupo de las cuestiones del apartado A32 puede obtenerse de:

- Información proporcionada por la dirección del grupo;
- Comunicación con la dirección del grupo;
- Comunicación con los responsables del gobierno del grupo; y
- En su caso, comunicación con la dirección del componente o con el auditor predecesor.

A34. Para un encargo recurrente, la capacidad para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, por ejemplo:

- La estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, eliminaciones, negocios conjuntos, reorganizaciones o cambios en la forma en la que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- Las actividades de los componentes que son significativas para el grupo.

⁴⁵ NIA 220 (Revisada), apartado A28

- La composición de los responsables del gobierno del grupo, la dirección del grupo o la dirección clave de los componentes para los que se espera que se realicen procedimientos de auditoría.
- El conocimiento del auditor del grupo sobre la integridad y competencia de la dirección del grupo o componente.
- El marco de información financiera aplicable.

A35. Puede haber complejidades adicionales con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en una auditoría de grupo, cuando los componentes están ubicados en jurisdicciones distintas a la jurisdicción del auditor del grupo debido a diferencias culturales y de idioma y diferentes leyes o regulaciones. Por ejemplo, la ley o la regulación pueden restringir que el auditor del componente proporcione documentación fuera de su jurisdicción, o una guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades pueden restringir el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor del componente. El apartado A180 incluye posibles formas de abordar estas situaciones.

A36. Pueden imponerse restricciones después de que el socio del encargo del grupo acepte el encargo de auditoría del grupo que pueden afectar a la capacidad del equipo del encargo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Tales restricciones pueden incluir aquellas que afectan:

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

Los apartados A45–A46 explican los posibles efectos sobre dichas restricciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

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

A37. La NIA 210⁴⁶ requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, en los términos de un encargo de auditoría de grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como:

- Las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes no deben restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- Las comunicaciones importantes entre los auditores de los componentes y los responsables del gobierno de dicho componente o la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben dirigirse también al auditor del grupo;
- Las comunicaciones entre las autoridades regulatorias y las entidades o unidades de negocio relacionadas con las cuestiones de información financiera que puedan ser relevantes para la auditoría del grupo, deben ser comunicadas al auditor del grupo; y
- Se debe permitir que el auditor del grupo realice el trabajo, o solicitar que un auditor del componente realice el trabajo, en el componente.

⁴⁶ NIA 210, apartados 9 y 10(d).

Restricciones sobre el acceso a información o a individuos (Ref.: Apartados 20–21)

- A38. Las restricciones al acceso a información o a individuos no eliminan el requerimiento para que el auditor del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A39. El acceso a información o individuos puede estar restringido por diversas razones, tales como, restricciones impuestas por la dirección del componente, leyes o regulaciones u otras condiciones, por ejemplo, guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades. El apartado A180 describe cómo el auditor del grupo puede superar estas restricciones a la documentación de auditoría del auditor del componente.
- A40. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede superar las restricciones al acceso a información o individuos, por ejemplo:
- Si el acceso a la dirección o a los responsables del gobierno del componente está restringida, el auditor del grupo puede solicitar a la dirección del grupo o a los responsables del gobierno del grupo, ayuda para quitar esa restricción o solicitar la información directamente a la dirección del grupo o a los responsables del gobierno del grupo.
 - Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación, el auditor del grupo podrá determinar si existen disposiciones (por ejemplo, en los términos de los acuerdos de negocio conjunto, o los términos de otros acuerdos de inversión) con respecto al acceso del grupo a la información financiera de la entidad y solicitar a la dirección del grupo que ejerza tales derechos.
 - Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación y el grupo tiene representantes que están en la junta ejecutiva o son miembros de los responsables del gobierno de la entidad no controlada, el auditor del grupo puede preguntar si puede proporcionar información financiera y de otra índole que esté a su disposición de acuerdo con sus funciones.
- A41. Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación y el acceso del auditor del grupo a información o individuos en la entidad está restringido, el auditor del grupo puede obtener información que se utilizará como prueba de auditoría en relación con la información financiera de la entidad, por ejemplo:
- La información financiera que tiene disponible la dirección del grupo, ya que como dirección del grupo también necesita obtener información financiera de la entidad no controlada para poder preparar los estados financieros del grupo.
 - Información disponible públicamente, como estados financieros auditados, documentos de divulgación pública o precios cotizados de instrumentos de renta variable en la entidad no controlada.

Es una cuestión de juicio profesional, en particular en vista de los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros del grupo y considerando otras fuentes de información que puedan corroborar o contribuir de otra manera a la evidencia de auditoría obtenida, si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.⁴⁷

- A42. Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación y el acceso a información o individuos es restringido, el auditor del grupo

⁴⁷ NIA 330, apartado 7(b).

puede considerar si esas restricciones son inconsistentes con las afirmaciones de la dirección del grupo en referencia a lo adecuado del uso del método contable de participación.

A43. Cuando del auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones al acceso a información o individuos, el auditor del grupo:

- Comunicará las restricciones a la firma de auditoría del auditor del grupo para ayudar al auditor del grupo en la determinación de las acciones adecuadas a llevar a cabo. Por ejemplo, la firma de auditoría del auditor del grupo puede comunicar a la dirección del grupo las restricciones y alentar a la dirección del grupo a comunicarse con los reguladores. Esto puede ser útil cuando las restricciones afectan a múltiples auditorías en la jurisdicción o por la misma firma de auditoría, por ejemplo, debido a una guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades en una economía importante.
- Está obligado por ley o regulación a comunicarse con los reguladores, las autoridades bursátiles u otros, acerca de las restricciones.

A44. Las restricciones al acceso pueden tener otras implicaciones para la auditoría del grupo. Por ejemplo, si las restricciones son impuestas por la dirección del grupo, el auditor del grupo puede necesitar reconsiderar la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo sobre los cuestionamientos del auditor y si las restricciones ponen en duda la integridad de la dirección del grupo.

Efecto de las restricciones al acceso a la información o a individuos en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo (Ref.: Apartados 20–21)

A45. La NIA 705 (Revisada)⁴⁸ contiene requerimientos y orientación sobre cómo abordar situaciones en las que el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El Anexo 1 contiene un ejemplo de informe de auditoría que contiene una opinión de auditoría de grupo con salvedades basada en la limitación del auditor de grupo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente que se contabiliza por el método de participación.

Las disposiciones legales o reglamentarias prohíben al socio del encargo del grupo rechazar o renunciar a un encargo (Ref.: Apartados 20–21)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rechazar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. Asimismo, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rechazar o renunciar a un encargo. En estas circunstancias, los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables a la auditoría del grupo y el efecto de la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se aborda en la NIA 705 (Revisada).

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

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

A47. Como se explica en la NIA 300,⁴⁹ la planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual.

⁴⁸ NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*.

⁴⁹ NIA 300, apartado A2.

Por ejemplo, debido a hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencia de auditoría obtenida de la valoración del riesgo o de procedimientos de auditoría adicionales, el auditor del grupo puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo y la naturaleza planificada resultante, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales, con base en la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor del grupo también puede modificar la determinación de los componentes en los cuales realizar el trabajo de auditoría, así como la naturaleza, oportunidad y alcance de la participación de los auditores de los componentes. La NIA 300⁵⁰ requiere que el auditor actualice y cambie la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, según sea necesario, durante el curso la auditoría.

Establecer la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría del grupo (Ref.: Apartado 22)

- A48. En un encargo inicial de auditoría de grupo, el auditor del grupo puede tener un conocimiento preliminar del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad sobre la base de la información obtenida de la dirección del grupo, los responsables del gobierno del grupo y, en su caso, la comunicación con la dirección del componente o el auditor antecesor. En un trabajo de auditoría de grupo recurrente, el entendimiento preliminar del auditor del grupo puede obtenerse a través de auditorías de periodos anteriores. Este conocimiento preliminar puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, cuentas contables e información a revelar que puede ser significativa.
- A49. El auditor del grupo también puede utilizar la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad del encargo para establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, por ejemplo, en relación con los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo.
- A50. El proceso de establecer la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría del grupo y las expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar que pueden ser significativas en los estados financieros del grupo puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar una determinación preliminar de cuestiones tales como:
- Si realizar el trabajo de auditoría de forma centralizada, en componentes o una combinación de estos; y
 - La naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría a realizar con respecto a la información financiera de los componentes (por ejemplo, diseñar y realizar procedimientos de valoración de riesgos, procedimientos de auditoría adicionales o una combinación de estos).

Componentes en los cuales realizar trabajo de auditoría (Ref.: Apartado 22(a))

- A51. La determinación de los componentes sobre los cuales realizar trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Las cuestiones que pueden influenciar la determinación del auditor del grupo incluyen, por ejemplo:
- La naturaleza de los hechos o condiciones que pueden originar incorrecciones materiales en las afirmaciones de los estados financieros del grupo que están asociadas con el componente, por ejemplo:
 - Entidades o unidades de negocio recién formadas o adquiridas.
 - Entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.
 - Transacciones significativas con partes vinculadas.

⁵⁰ NIA 300, apartado 10.

- Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio.
- Fluctuaciones anormales identificadas por procedimientos analíticos realizados a nivel del grupo, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).⁵¹
- La desagregación de clases significativas de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar en los estados financieros del grupo a través de los componentes, considerando el tamaño y la naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en la ubicación o unidad de negocios en relación con los estados financieros del grupo.
- Si se espera obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todas las clases importantes de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar en los estados financieros del grupo a partir del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.
- La naturaleza y alcance de las incorrecciones o las deficiencias del control identificadas en el componente en periodos de auditoría previos.
- La naturaleza y el alcance de los controles comunes en todo el grupo y si es así, cómo, el grupo centraliza las actividades relevantes para la información financiera.

Recursos (Ref.: Apartado 22(b))

A52. Las cuestiones que influyen en la determinación, por parte del auditor del grupo, de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo y la naturaleza, oportunidad y alcance de la participación de los auditores de los componentes son una cuestión de juicio profesional y pueden incluir, por ejemplo:

- El conocimiento del grupo, los componentes dentro del grupo en los que se realizará el trabajo de auditoría y si se realizará el trabajo de forma centralizada, en los componentes o una combinación de los mismos.
- El conocimiento y la experiencia del equipo del encargo. Por ejemplo, los auditores de los componentes pueden tener mayor experiencia y un conocimiento más profundo que el auditor del grupo sobre las industrias locales en las que operan los componentes, las leyes o reglamentos locales, las prácticas comerciales, el idioma y la cultura. Además, puede ser necesaria la participación de los expertos del auditor en cuestiones complejas.
- Las expectativas iniciales sobre los riesgos potenciales de incorrección material.
- La cantidad o ubicación de los recursos para asignar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, la medida en que los componentes están dispersos en múltiples ubicaciones puede afectar la necesidad de involucrar a los auditores de los componentes en ubicaciones específicas.
- Acuerdos de acceso. Por ejemplo, cuando el acceso del auditor del grupo a un componente en una jurisdicción particular está restringido, es posible que sea necesario involucrar a los auditores de los componentes.
- La naturaleza de las actividades de los componentes, incluyendo su complejidad o especialización de operaciones.
- El sistema de control interno del grupo, incluido el sistema de información utilizado y su grado de centralización. Por ejemplo, puede ser más probable la participación de los auditores de

⁵¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b).

los componentes cuando el sistema de control interno está descentralizado.

- Experiencia previa con el auditor del componente.

A53. Los auditores de los componentes pueden participar en diferentes fases de una auditoría, por ejemplo, los auditores de los componentes pueden diseñar o llevar a cabo:

- Procedimientos de valoración del riesgo; y
- Procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

A54. La naturaleza, oportunidad y alcance de la participación de los auditores de los componentes dependen de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría del grupo. A menudo, los auditores de los componentes estarán involucrados en todas las fases de la auditoría, pero el auditor del grupo puede decidir involucrar a los auditores de los componentes solo en una determinada fase. Cuando el auditor del grupo no tiene la intención de involucrar a los auditores de los componentes en los procedimientos de valoración de riesgos, el auditor del grupo aún puede discutir con los auditores de los componentes si hay cambios significativos en el negocio o en el sistema de control interno del componente que podría tener un efecto en el riesgo de incorrección material en los estados financieros del grupo.

A55. La NIA 300⁵² requiere que el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participen en la planificación de la auditoría. Cuando los auditores de los componentes están involucrados, una o más personas de un auditor del componente pueden ser miembros clave del equipo del encargo y, por lo tanto, estar involucrados en la planificación de la auditoría del grupo. La participación de los auditores de los componentes en la planificación de la auditoría se basa en su experiencia y conocimiento, lo que mejora la eficacia y la eficiencia del proceso de planificación. El socio del encargo del grupo utiliza su juicio profesional para determinar qué auditores de los componentes involucrar en la planificación de la auditoría. Esto puede verse afectado por la naturaleza, oportunidad y alcance en que se espera que los auditores de los componentes participen en el diseño y realización de la valoración de riesgos o de procedimientos de auditoría adicionales.

A56. Como se describe en la NIGC 1,⁵³ puede haber otras circunstancias en las que los honorarios cotizados para un encargo no son suficientes dada la naturaleza y las circunstancias del encargo y puede disminuir la capacidad de la firma para realizar el encargo, de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El nivel de los honorarios, incluida su asignación a los auditores de los componentes, y la medida en que se relacionan con los recursos necesarios puede ser una consideración especial para los encargos de auditoría de grupo. Por ejemplo, en una auditoría de grupo, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden imponer limitaciones en la determinación de los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría, así como los recursos necesarios, incluida la participación de los auditores de los componentes. En esas circunstancias, esas limitaciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo del grupo de lograr la calidad en el encargo o los requerimientos para que el auditor del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual fundamentar la opinión de auditoría del grupo.

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

Participación suficiente y adecuada en el trabajo del auditor del componente (Ref.: Apartados 23–24)

A57. Al evaluar si el auditor del grupo podrá participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo del

⁵² NIA 300, apartado 5.

⁵³ NIGC 1, apartado A74.

auditor del componente, el auditor del grupo puede obtener un conocimiento sobre si el auditor del componente está sujeto a restricciones que limitan la comunicación con el auditor del grupo, incluyendo el compartir la documentación de auditoría con el auditor del grupo. El auditor del grupo también puede obtener conocimiento sobre si la evidencia de auditoría correspondiente a los componentes ubicados en una jurisdicción diferente puede estar en un idioma distinto y puede ser necesario traducirla para su uso por parte del auditor del grupo.

A58. Si el auditor del componente no puede cooperar con el auditor del grupo, el auditor del grupo puede:

- Solicitar al auditor del componente su justificación.
- Ser capaz de tomar las medidas adecuadas para abordar la cuestión, incluyendo el ajustar la naturaleza del trabajo solicitado. Alternativamente, de conformidad con el apartado 27, el auditor del grupo puede necesitar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al trabajo a realizar en el componente, sin involucrar al auditor del componente.

Requerimientos de ética relevantes incluidos aquellos relacionados con la independencia (Ref.: Apartado 25)

A59. Al realizar trabajo en un componente para un encargo de auditoría del grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, que sean aplicables al encargo de auditoría del grupo. Esos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a los que se aplican al auditor del componente cuando realiza una auditoría de estados financieros de una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo por razones legales, reglamentarias o de otro tipo en la jurisdicción del auditor del componente.

A60. Al sensibilizar a los auditores de los componentes sobre los requerimientos de ética relevantes, el auditor del grupo puede considerar si es necesaria información o capacitación adicional para los auditores de los componentes con respecto a las disposiciones de los requerimientos de ética relevantes para el encargo de auditoría del grupo.

Recursos del encargo (Ref.: Apartado 26)

A61. La NIA 220 (Revisada)⁵⁴ requiere que el socio del encargo determine que los recursos para realizar el encargo son suficientes y adecuados y se asignan o están disponibles para el equipo del encargo de manera oportuna. Cuando no se ponen a disposición recursos suficientes o adecuados, en relación con el trabajo que debe realizar el auditor de un componente, el socio del encargo del grupo puede discutir el asunto con el auditor del componente, la dirección del grupo o la firma del auditor del grupo y, posteriormente, puede solicitar al auditor del componente o a la firma de auditoría del grupo poner a disposición recursos suficientes y adecuados.

Competencia y capacidades de los auditores de los componentes

A62. La NIA 220 (Revisada)⁵⁵ proporciona orientación sobre cuestiones que el socio del encargo puede considerar al determinar la competencia y capacidades del equipo del encargo. Esta determinación es particularmente importante en una auditoría de grupo cuando el equipo del encargo incluye auditores de los componentes. La NIA 220 (Revisada)⁵⁶ indica que las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma o el socio del encargo tomen medidas diferentes de las aplicables al personal al obtener un conocimiento sobre si el auditor de un componente de otra firma tiene la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría.

⁵⁴ NIA 220 (Revisada), apartado 25.

⁵⁵ NIA 220 (Revisada), apartado A71.

⁵⁶ NIA 220 (Revisada), apartado A24.

A63. Determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidades adecuadas es una cuestión de juicio profesional, ya que está influenciada por la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría del grupo. Esta determinación influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión del socio del encargo del grupo sobre el auditor del componente y la revisión de su trabajo.

A64. Al determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente, el socio del encargo del grupo puede considerar cuestiones tales como:

- Experiencia o conocimiento previos del auditor del componente.
- Habilidades especializadas del auditor del componente (por ejemplo, conocimiento específico del sector).
- El grado en que el auditor del grupo y el auditor del componente están sujetos a un sistema común de gestión de la calidad, por ejemplo, si el auditor del grupo y un auditor del componente:
 - Uso de recursos comunes para realizar el trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría o aplicaciones de TI);
 - Comparten políticas o procedimientos comunes que afecten la realización del encargo (por ejemplo, dirección, supervisión y revisión del trabajo o consultas);
 - Están sujetos a actividades de seguimiento comunes; o
 - Tienen otros puntos en común, incluido un liderazgo común o un entorno cultural común.
- La consistencia o similitud de:
 - Las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
 - El idioma y la cultura;
 - Educación y entrenamiento;
 - La supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo; u
 - Organizaciones y normas profesionales.
- Información obtenida sobre el auditor del componente a través de interacciones con la dirección del componente, los responsables del gobierno de la entidad y otro personal clave, como los auditores internos.

A65. Los procedimientos para determinar la competencia y capacidad del auditor del componente pueden incluir, por ejemplo:

- Una evaluación de la información comunicada por la firma del auditor del grupo al auditor del grupo, incluyendo:
 - La comunicación continua de la firma relacionada con el seguimiento y corrección, en circunstancias en las que el auditor del grupo y el auditor del componente son de la misma firma.⁵⁷
 - La información de la red sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en todas las firmas de la red.⁵⁸

⁵⁷ NIGC 1, apartado 47.

⁵⁸ NIGC 1, apartado 51(b).

- La información obtenida de organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.
 - Comentar con el auditor del componente la valoración de los riesgos de incorrección material.
 - Solicitar al auditor del componente que confirme por escrito su conocimiento sobre las cuestiones señaladas en el apartado 25.
 - Comentar las competencias y capacidades del auditor del componente con colegas en la firma de auditoría del socio del encargo del grupo que han trabajado directamente con el auditor del componente.
 - Obtención de informes publicados sobre inspección externa.
- A66. La firma de auditoría del socio del encargo del grupo y el auditor del componente pueden ser miembros de la misma red y pueden estar sujetos a requerimientos de la red comunes o utilizar servicios de la red comunes.⁵⁹ Al determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el trabajo en apoyo al encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo puede depender de esos requerimientos de la red, por ejemplo, aquellos que abordan la formación profesional o la contratación, o que requieren el uso de metodologías de auditoría y herramientas de implementación relacionadas. De conformidad con la NIGC 1,⁶⁰ la firma de auditoría es responsable por el diseño, implementación y operación de su sistema de gestión de la calidad, y la firma puede necesitar adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red para que sean adecuados para su uso en su sistema de gestión de la calidad.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

- A67. La NIA 220 (Revisada)⁶¹ requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan, en su conjunto, la competencia y las capacidades adecuadas, incluyendo el tiempo suficiente para realizar el encargo de auditoría. Si un experto del auditor es utilizado por el auditor del componente, el socio del encargo del grupo puede requerir obtener información del auditor del componente sobre el experto. Por ejemplo, el auditor del grupo puede comentar con el auditor del componente la evaluación por parte del auditor del componente sobre la capacidad y habilidades del experto del auditor.

Herramientas y técnicas automatizadas

- A68. Al determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y las capacidades adecuadas, el socio del encargo del grupo puede tener en cuenta cuestiones tales como la experiencia del auditor del componente en el uso de herramientas y técnicas automatizadas. Por ejemplo, como se describe en la NIA 220 (Revisada),⁶² cuando el auditor del grupo requiere que los auditores de los componentes utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al realizar los procedimientos de auditoría, el auditor del grupo puede comunicar a los auditores de los componentes que el uso de dichas herramientas y técnicas automatizadas debe cumplir con las instrucciones del auditor del grupo.

⁵⁹ NIGC 1, apartados A19, A175.

⁶⁰ NIGC 1, apartados 48–49.

⁶¹ NIA 220 (Revisada), apartado 26.

⁶² NIA 220 (Revisada), apartado A65.

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

- A69. La NIA 220 (Revisada)⁶³ requiere que el socio del encargo asuma la responsabilidad de que todos los demás miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son relevantes, dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y las políticas o procedimientos relacionados de la firma. Esto incluye las políticas o procedimientos de la firma de auditoría que abordan las circunstancias que pueden causar un incumplimiento de los requerimientos de ética relevantes, incluidos los relacionados con la independencia y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando tienen conocimiento de incumplimientos. Las políticas o procedimientos de la firma también pueden abordar los incumplimientos de los requerimientos de independencia por parte de los auditores de los componentes y las acciones que el auditor del grupo puede tomar en esas circunstancias, de conformidad con los requerimientos de ética relevantes. Además, los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación también pueden especificar comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se ha identificado incumplimiento de los requerimientos de independencia.⁶⁴
- A70. Si ha habido un incumplimiento por parte del auditor de un componente de los requisitos de ética relevantes que se aplican al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia, y el incumplimiento no se ha abordado satisfactoriamente de conformidad con las disposiciones de los requisitos de ética relevantes, el auditor del grupo no puede utilizar el trabajo del auditor de ese componente.
- A71. Las preocupaciones serias son aquellas que, conforme al juicio profesional del auditor, del grupo no pueden ser superadas. El socio del encargo del grupo puede ser capaz de superar preocupaciones menos que serias sobre la competencia profesional del auditor del componente (por ejemplo, falta de conocimiento específico del sector), o el hecho de que el auditor del componente no opera en un entorno que supervisa activamente a los auditores, por medio de la participación del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente o al realizar directamente procedimientos de auditoría adicionales sobre la información financiera del componente.

Realización del Encargo (Ref.: Apartado 28)

- A72. La NIA 220 (Revisada)⁶⁵ requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, la supervisión y la revisión se planifiquen y realicen de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables, y respondan a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría y los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. Para una auditoría de grupo, el enfoque de dirección, supervisión y revisión generalmente incluirá una combinación de abordar las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del grupo y respuestas específicas del encargo de auditoría del grupo.
- A73. Para una auditoría de grupo, particularmente cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de los componentes que pueden estar ubicados en múltiples ubicaciones, el socio del encargo del grupo puede asignar el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo del grupo en el cumplimiento de la responsabilidad por la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo (véase también el apartado 11).

⁶³ NIA 220 (Revisada), apartado 17.

⁶⁴ NIA 260 (Revisada), apartado A31.

⁶⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 30.

- A74. Si los auditores de los componentes pertenecen a una firma de auditoría distinta a la firma del auditor del grupo, las políticas o procedimientos de la firma pueden ser diferentes, o es posible que sea necesario tomar diferentes medidas, respectivamente, en relación con la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de esos miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. En particular, las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma o el socio del encargo del grupo lleven a cabo diferentes acciones de las aplicables a los miembros del equipo del encargo dentro de la firma o red de la firma (por ejemplo, en relación con la forma, el contenido y la oportunidad de las comunicaciones con los auditores de los componentes, incluido el uso de instrucciones del auditor del grupo para los auditores de los componentes). La NIA 220 (Revisada) proporciona ejemplos de acciones que pueden llevarse a cabo en esas circunstancias.⁶⁶
- A75. La naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo puede adaptarse en función de la naturaleza y circunstancias del encargo y, por ejemplo:
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, si el auditor del grupo ha identificado un componente que incluye un riesgo significativo, puede ser apropiado un aumento en el alcance de la dirección y supervisión del auditor del componente y una revisión más detallada de la documentación de auditoría del auditor del componente.
 - La capacidad y habilidades de los auditores de los componentes que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si el auditor del grupo no tiene experiencia previa trabajando con un auditor del componente, el auditor del grupo puede comunicar instrucciones de forma más detallada, incrementar la frecuencia de las discusiones u otras interacciones con el auditor del componente, o asignar personas con más experiencia para que supervisen al auditor del componente conforme se realiza el trabajo.
 - La ubicación de los miembros del equipo del encargo, incluida la medida en que los miembros del equipo del encargo están dispersos en múltiples ubicaciones, incluyendo cuando se utilizan los centros de prestación de servicios.
 - Acceso a la documentación de auditoría del auditor del componente. Por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la documentación de auditoría del auditor del componente se transfiera fuera de la jurisdicción del auditor del componente, el auditor del grupo puede revisar la documentación de auditoría en la ubicación del auditor del componente o de forma remota mediante el uso de tecnología, cuando no lo prohíba la ley o regulación (véanse también los apartados A179–A180).
- A76. Existen diferentes formas en las que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de dirigir y supervisar a los auditores de los componentes y revisar su trabajo, por ejemplo:
- Comunicaciones con los auditores de los componentes a lo largo del curso de la auditoría del grupo, incluidas las comunicaciones requeridas por esta NIA.
 - Reuniones o llamadas con los auditores de los componentes para discutir los riesgos identificados y valorados, problemas, hallazgos y conclusiones.
 - Revisiones de la documentación de auditoría del auditor del componente en persona o de forma remota cuando lo permitan las leyes y regulaciones.
 - Participación en la reunión de cierre o en otras reuniones clave entre los auditores de los

⁶⁶ NIA 220 (Revisada), apartado A24–A25.

componentes y la dirección de estos.

A77. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),⁶⁷ se requiere que el socio del encargo del grupo revise la documentación de la auditoría en momentos apropiados durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relevante para la auditoría del grupo relacionada con:

- Cuestiones significativas;
- Juicios significativos, incluidos los relacionados con cuestiones difíciles o contenciosas identificadas durante el encargo de auditoría, y las conclusiones alcanzadas; y
- Otras cuestiones que, a juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para las responsabilidades del socio el encargo.

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

Comunicación con los auditores de los componentes (Ref.: Apartado 29)

A78. La comunicación clara y oportuna entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes sobre sus respectivas responsabilidades, junto con instrucciones claras para los auditores de los componentes sobre la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo a realizar y las cuestiones que se espera comunicar al auditor del grupo, ayuda a establecer la base para una comunicación eficaz de dos vías. Una comunicación eficaz de dos vías entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes también ayuda a establecer expectativas para los auditores de los componentes y facilita la dirección y supervisión del auditor del grupo sobre ellos y la revisión de su trabajo. Dicha comunicación también brinda una oportunidad para que el socio del encargo del grupo refuerce la necesidad de que los auditores de los componentes ejerzan escepticismo profesional en el trabajo realizado para la finalidad de la auditoría del grupo.

A79. Otros factores que también pueden contribuir a una comunicación de dos vías eficaz incluyen:

- Claridad de las instrucciones para el auditor del componente, particularmente cuando el auditor del componente es de otra firma de auditoría y puede no estar familiarizado con las políticas o procedimientos de la firma del auditor del grupo.
- Un entendimiento mutuo de que el auditor del componente puede discutir el trabajo de auditoría que se solicita realizar, con base en el conocimiento y la comprensión del componente por parte del auditor del componente.
- Un entendimiento mutuo sobre los temas relevantes y las acciones esperadas que surjan del proceso de comunicación.
- La forma de las comunicaciones. Por ejemplo, las cuestiones que necesitan atención oportuna pueden discutirse de manera más adecuada en una reunión en lugar de intercambiar correos electrónicos.
- Un entendimiento mutuo de la(s) persona(s) del auditor del grupo y los auditores de los componentes que tienen la responsabilidad de gestionar las comunicaciones con respecto a cuestiones particulares.
- El proceso para que el auditor del componente tome medidas e informe sobre las cuestiones comunicadas por el auditor del grupo.

⁶⁷ NIA 220 (Revisada), apartados 31, A92–A93

A80. Las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes dependen de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza y el alcance de la participación de los auditores de los componentes y el grado en que el auditor del grupo y los auditores de los componentes están sujetos a sistemas comunes de gestión de la calidad o requerimientos de la red o servicios de la red comunes.

Forma de comunicación

A81. La forma de las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes puede variar en función de factores tales como la naturaleza del trabajo de auditoría que se ha solicitado que realicen los auditores de los componentes y la medida en que las capacidades de comunicación están integradas en las herramientas de auditoría utilizadas para la auditoría del grupo.

A82. La forma de las comunicaciones también puede verse afectada por factores tales como:

- La importancia, complejidad o urgencia de la cuestión.
- Si la cuestión ha sido o se espera que se comunique a la dirección del grupo y a los responsables del gobierno del grupo.

A83. La comunicación entre el auditor del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Sin embargo, las comunicaciones verbales del auditor del grupo con los auditores de los componentes pueden complementarse con comunicaciones escritas, tal como un conjunto de instrucciones sobre el trabajo a realizar, cuando el auditor del grupo quiera prestar especial atención o promover un entendimiento mutuo sobre ciertas cuestiones. Además, el auditor del grupo puede reunirse con el auditor del componente para discutir cuestiones significativas o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.

A84. El apartado 45 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Como se explica en el apartado A146, la forma y contenido de los entregables del auditor del componente se ven influenciadas por la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría que se le ha solicitado realizar al auditor del componente.

A85. Independientemente de la forma de comunicación, se aplican los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

Oportunidad de las comunicaciones

A86. El momento adecuado de las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Las circunstancias relevantes pueden incluir la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo a realizar por el auditor del componente y la acción que se espera que tome el auditor del componente. Por ejemplo, las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del encargo de auditoría y, en el caso de una auditoría de grupo, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

Incumplimiento con leyes o regulaciones (Ref.: Apartados 25, 29)

A87. Al aplicar la NIA 250 (Revisada),⁶⁸ el socio del encargo del grupo puede tener conocimiento sobre información del incumplimiento o indicio de incumplimiento de leyes o regulaciones. En tales circunstancias, el socio del encargo del grupo puede tener la obligación de comunicar la cuestión al auditor del componente, de conformidad con los requerimientos de ética relevantes, leyes o

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

regulaciones.⁶⁹ La obligación del socio del encargo del grupo de comunicar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento se puede extender a los auditores de los estados financieros de entidades o unidades de negocio para las cuales se requiere una auditoría por ley, reglamento o por otra razón, pero para las cuales no se realiza ningún trabajo de auditoría a efectos de la auditoría del grupo.

Obtener un conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo (Ref.: Apartado 30)

A88. La NIA 315 (Revisada 2019)⁷⁰ contiene requerimientos y orientación con respecto a la responsabilidad del auditor de obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. El Anexo 2 de esta NIA proporciona ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser útiles al conocer el sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupos, y amplía sobre cómo se debe aplicar la NIA 315 (Revisada 2019) en una auditoría de estados financieros de grupo.

A89. El conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo puede obtenerse mediante comunicaciones con:

- La dirección del grupo, la dirección del componente o con otras personas apropiadas dentro de la entidad, incluidas las personas dentro de la función de auditoría interna (si la función existe) y personas que tienen conocimiento sobre el sistema de control interno de la entidad, de las políticas y prácticas contables y del proceso de consolidación.
- Auditores del componente; o
- Auditores que realizan una auditoría por motivos legales, reglamentarios o de otro tipo de los estados financieros de una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo.

A90. Obtener un conocimiento del grupo, identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente y el riesgo de control puede realizarse de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y puede expresarse de diferentes maneras. En consecuencia, cuando los auditores de los componentes participan en el diseño y la ejecución de los procedimientos de valoración de riesgos, es posible que el auditor del grupo deba comunicar su enfoque preferido a los auditores de los componentes o proporcionar instrucciones.

Discusiones con el equipo del encargo (Ref.: Apartado 30)

A91. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),⁷¹ el socio del encargo del grupo y otros miembros clave del equipo del encargo deberán discutir la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros del grupo a incorrecciones materiales. La determinación del socio del encargo del grupo sobre qué miembros del equipo del encargo incluir en la discusión y los temas que se tratarán se ve afectada por cuestiones tales como las expectativas iniciales sobre los riesgos de incorrección material y la expectativa preliminar de involucrar a los auditores de los componentes.

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidas qué actividades

⁶⁹ Véase, por ejemplo, los apartados R360.17 y R360.18 del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*incluidas las Normas Internacionales de Independencia*) (Código IESBA).

⁷⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19–27, A50–A183.

⁷¹ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17.

de los componentes están centralizadas.

- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo, y cómo los factores de riesgo inherente pueden afectar la susceptibilidad a incorrecciones de clases de transacciones, cuentas contables e información a revelar.
- Intercambiar ideas sobre cómo y dónde los estados financieros del grupo pueden ser susceptibles de incorrección material debido a fraude o error. La NIA 240⁷² requiere que la discusión del equipo del encargo ponga un énfasis especial en cómo los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude, incluida la forma en que podría producirse el fraude.
- Identificar las políticas seguidas por la dirección del grupo o del componente que pueden estar sesgadas o diseñadas para administrar ganancias que podrían conducir a informes financieros fraudulentos.
- Considerar los factores internos y externos conocidos que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de fraude.
- Identificar los riesgos de incorrección material relevantes para los componentes en los que puede haber impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Compartir información sobre los riesgos de incorrección material de la información financiera de un componente que pueda aplicarse de manera más amplia a algunos o todos los demás componentes.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias locales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.
- Discutir hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo, la dirección del componente o el equipo del encargo, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo de continuar como una empresa en funcionamiento.
- Discutir las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo o la dirección de los componentes, y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el equipo del encargo.

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

A93. El conocimiento de la estructura organizacional del grupo y su modelo de negocio puede permitir al

⁷² NIA 240, apartado 16.

auditor conocer cuestiones tales como:

- La complejidad de la estructura del grupo. Un grupo puede ser más complejo que una sola entidad porque un grupo puede tener varias subsidiarias, divisiones u otras unidades de negocios, a veces en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal del grupo puede ser diferente de la estructura operativa, por ejemplo, para efectos fiscales. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales, tal como si la plusvalía, los negocios conjuntos o las entidades con cometido especial se contabilizan adecuadamente y si se han realizado las revelaciones adecuadas.
- Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo. Tener un grupo que está localizado en múltiples ubicaciones geográficas puede dar lugar a una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales. Por ejemplo, diferentes ubicaciones geográficas pueden implicar diferentes idiomas, culturas y prácticas comerciales.
- La estructura y complejidad del entorno de las TI del grupo. Un entorno complejo de las TI a menudo implica factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad de incorrección material. Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno de TI complejo debido a múltiples sistemas de las TI que no están integrados debido a adquisiciones o fusiones recientes. Por lo tanto, puede ser especialmente importante conocer la complejidad de la seguridad en el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de las TI. Un grupo también puede utilizar uno o más proveedores de servicios externos para aspectos de su entorno de las TI.
- Los factores regulatorios relevantes incluido el entorno normativo. Diferentes leyes o regulaciones pueden implicar factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad de incorrección material. Un grupo puede tener operaciones que están sujetas a un alto grado de leyes o regulaciones complejas en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores que están sujetas a diferentes tipos de leyes o regulaciones.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Conocer la propiedad y las relaciones puede ser más complejo en un grupo que opera en múltiples jurisdicciones y cuando hay cambios en la propiedad a través de la formación, adquisición, enajenación o negocio conjunto. Estos factores pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad de incorrección material.

A94. Obtener conocimiento del grado en el que las operaciones o actividades del grupo son similares, puede ayudar a identificar riesgos similares de incorrección material entre los componentes y diseñar una respuesta adecuada.

A95. Los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio normalmente son medidos y revisados por la dirección del grupo. Las consultas de la dirección del grupo pueden revelar que la dirección del grupo se basa en ciertos indicadores clave para evaluar el desempeño financiero de las entidades y unidades de negocio del grupo y tomar medidas. El conocimiento de esas medidas de desempeño puede ayudar a identificar:

- Áreas donde existe una mayor susceptibilidad a incorrecciones materiales (por ejemplo, debido a presiones sobre la dirección del componente para cumplir con ciertas medidas de desempeño).
- Controles sobre el proceso de información financiera grupo.

El sistema de control interno del grupo

La naturaleza y el alcance de la uniformidad de los controles (Ref.: Apartado 30(c)(i))

- A96. La dirección del grupo puede diseñar controles destinados a operar de forma común en múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, controles comunes). Por ejemplo, la dirección del grupo puede diseñar controles comunes para el manejo del inventario, que funcionan con el mismo sistema de TI y que se implementan en todas las entidades o unidades de negocio del grupo. Pueden existir controles comunes en cada componente del sistema de control interno del grupo, y pueden implementarse en diferentes niveles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel de grupo consolidado como un todo, o para otros niveles de agregación dentro del grupo). Los controles comunes pueden ser controles directos o controles indirectos. Los controles directos son controles que son lo suficientemente precisos para abordar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que apoyan a los controles directos.⁷³
- A97. Conocer los componentes del sistema de control interno del grupo incluye conocer la similitud de los controles dentro de esos componentes en todo el grupo. Al comprender la similitud de un control en todo el grupo, las consideraciones que pueden ser relevantes incluyen si:
- El control se diseña centralmente y se requiere que se implemente tal como se diseñó (es decir, sin modificaciones) en algunos o en todos los componentes;
 - El control es implementado y, en su caso, le dan seguimiento personas con responsabilidades y habilidades similares en todos los componentes donde se implementa el control;
 - Si un control usa información de aplicaciones de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de las TI que generan la información son los mismos en todos los componentes o ubicaciones; o
 - Si el control está automatizado, está configurado de la misma manera en cada aplicación de las TI en todos los componentes.
- A98. A menudo puede ser necesario el juicio para determinar si un control es un control común. Por ejemplo, la dirección del grupo puede requerir que todas las entidades y unidades de negocio realicen una evaluación mensual de la antigüedad de las cuentas de los clientes que se genera a partir de una aplicación de las TI específica. Cuando los informes de antigüedad se generan a partir de diferentes aplicaciones de las TI o la implementación de la aplicación de TI difiere entre entidades o unidades de negocio, puede ser necesario considerar si se puede determinar que el control sea común. Esto se debe a las diferencias en el diseño del control que pueden existir debido a la existencia de diferentes aplicaciones de TI (por ejemplo, si la aplicación de TI está configurada de la misma manera en todos los componentes y si existen controles de TI generales efectivos en diferentes aplicaciones de TI).
- A99. La consideración del nivel en el que se realizan los controles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado como un todo o para otros niveles de agregación dentro del grupo) y el grado de centralización y similitud puede ser importante para entender cómo la información es procesada y controlada. En algunas circunstancias, los controles pueden realizarse de forma centralizada (por ejemplo, realizados solo en una sola entidad o unidad de negocios), pero pueden tener un efecto generalizado en otras entidades o unidades de negocio (por ejemplo, un centro de servicios compartidos que procesa transacciones a nombre de otras entidades o unidades de negocio dentro del grupo). El procesamiento de transacciones y controles relacionados en un centro de servicios

⁷³ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A5.

compartidos puede operar de la misma manera para aquellas transacciones procesadas por el centro de servicios compartidos independientemente de la entidad o unidad de negocios (por ejemplo, los procesos, riesgos y controles pueden ser los mismos independientemente de la fuente de la transacción). En esos casos, puede ser adecuado identificar los controles y evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles y, en su caso, probar la eficacia operativa, como una sola población.

Actividades centralizadas (Ref.: Apartado 30(c)(i)–(ii))

A100.La dirección del grupo puede centralizar algunas de sus actividades, por ejemplo, las funciones de información financiera o contabilidad pueden realizarse para un grupo particular de transacciones comunes u otra información financiera de manera consistente y centralizada para múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cuando el inicio, la autorización, el registro, el procesamiento o informe de transacciones de ingresos se realiza en un centro de servicios compartidos).

A101.Obtener una comprensión de cómo las actividades centralizadas encajan en la estructura general del grupo y la naturaleza de las actividades realizadas, puede ayudar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material y responder adecuadamente a esos riesgos. Por ejemplo, los controles en un centro de servicios compartido pueden operar independientemente de otros controles, o pueden depender de los controles en una entidad o unidad de negocio de la que se deriva la información financiera (por ejemplo, las transacciones de ventas pueden iniciarse y autorizarse en una entidad o unidad de negocio, pero el procesamiento puede ocurrir en el centro de servicios compartidos).

A102.El auditor del grupo puede involucrar a los auditores de los componentes para probar la eficacia operativa de los controles comunes relacionados con las actividades centralizadas. En esas circunstancias, es importante una colaboración eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes, ya que la evidencia de auditoría obtenida mediante la prueba de la eficacia operativa de los controles comunes o los controles relacionados con las actividades centralizadas respalda la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos que deben realizarse en todo el grupo.

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

A103.Las entidades del grupo o las unidades de negocio pueden utilizar un marco de información financiera por razones legales, reglamentarias o de otro tipo que sea diferente del marco de información financiera utilizado para los estados financieros del grupo. En esas circunstancias, la comprensión de los procesos de información financiera de la dirección del grupo para alinear las políticas contables y, en su caso, los periodos de cierre de los informes financieros que difieren de los del grupo, permite al auditor del grupo comprender cómo se realizan los ajustes, las conciliaciones y las reclasificaciones, y si se realizan de forma centralizada por la dirección del grupo o por la entidad o unidad de negocio.

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

A104.Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),⁷⁴ se requiere que el auditor del grupo conozca cómo la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que respaldan la preparación de los estados financieros del grupo. Para lograr la uniformidad y la comparabilidad de la información

⁷⁴ NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25(b).

financiera, la dirección del grupo puede emitir instrucciones (por ejemplo, comunicar las políticas de información financiera) a las entidades o unidades de negocio que incluyan detalles sobre los procesos de información financiera o que puedan tener políticas que sean comunes en todo el grupo. Conocer las instrucciones de la dirección del grupo puede afectar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, las instrucciones inadecuadas pueden aumentar la probabilidad de incorrecciones debido al riesgo de que las transacciones se registren o procesen incorrectamente, o que las políticas contables se apliquen incorrectamente.

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

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para elaborar el paquete de consolidación.
- Si las instrucciones:
 - Describen adecuadamente las características del marco de información financiera aplicable y las políticas contables a aplicar;
 - Obtener la información necesaria para preparar la información a revelar que sea suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información correspondiente a los segmentos;
 - Obtener la información necesaria para hacer los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y las utilidades no realizadas, y los cuentas contables intragrupo; e
 - Incluir un cronograma de informes.

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes (Ref.: Apartados 31–32)

A106. Durante el curso de la auditoría del grupo, el auditor del grupo puede comunicar las cuestiones del apartado 31 a los auditores de otros componentes, si estas cuestiones son relevantes para el trabajo de esos auditores de los componentes. El apartado A144 incluye ejemplo de otras cuestiones que pueden ser comunicadas de manera oportuna durante el curso del trabajo del auditor del componente.

A107. La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas.⁷⁵ En una auditoría de grupo, puede haber un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluido el debido a fraude, asociado con relaciones con partes vinculadas cuando:

- La estructura del grupo es compleja;
- Los sistemas de información del grupo no están integrados y en consecuencia son menos eficaces al identificar y registrar las relaciones y transacciones con partes vinculadas; y
- Existen numerosas o frecuentes transacciones con partes vinculadas entre entidades y unidades de negocio.

⁷⁵ NIA 550, apartado 2.

Planificar y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional, de conformidad con la NIA 200⁷⁶ es, por lo tanto, particularmente importante cuando existen estas circunstancias.

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

A108. El proceso para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo es iterativo y dinámico, y puede ser desafiante, particularmente cuando las actividades del componente son complejas o especializadas, o cuando hay muchos componentes en múltiples ubicaciones. Al aplicar la NIA 315 (Revisada),⁷⁷ el auditor desarrolla las expectativas iniciales con respecto a los riesgos potenciales de incorrección material y una identificación inicial de los tipos de transacciones, cuentas contables e información a revelar significativas de los estados financieros del grupo con base en su conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo.

A109. Las expectativas iniciales de los potenciales riesgos de incorrección material consideran el conocimiento del auditor sobre el grupo, incluidas sus entidades o unidades de negocio y los entornos y sectores en los que operan. Con base en las expectativas iniciales, el auditor del grupo puede, y generalmente lo hará, involucrar a los auditores de los componentes en los procedimientos de valoración de riesgos, ya que ellos pueden tener conocimiento y experiencia directos con las entidades o unidades de negocios, que pueden ser útiles para comprender las actividades y los riesgos relacionados, y cuando pueden surgir riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en relación con dichas entidades o unidades de negocio.

A110. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, se requiere que el auditor del grupo asuma la responsabilidad de valorar los riesgos inherentes. Dicha evaluación implica evaluar la probabilidad y la magnitud de la incorrección, lo que considera cómo y en qué medida:⁷⁸

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

A111. Con base en los procedimientos de valoración de riesgos realizados, el auditor del grupo puede determinar que un riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros del grupo solo surge en relación con la información financiera de ciertos componentes. Por ejemplo, el riesgo de incorrección material en relación con un reclamo legal solo puede existir en entidades o unidades de negocio que operan en una determinada jurisdicción o en entidades o unidades de negocio que tienen operaciones o actividades similares.

A112. El anexo 3 contiene ejemplos de condiciones o hechos que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, ya sea debido a fraude o error, incluso con respecto al proceso de consolidación.

Fraude

A113. Al aplicar la NIA 240,⁷⁹ se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude, y que diseñe y lleve a cabo procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance responda a los riesgos valorados de

⁷⁶ NIA 200, apartado 15.

⁷⁷ NIA 315 (Revisada 2019), apartado A126.

⁷⁸ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31.

⁷⁹ NIA 240, apartados 26, 31

incorrección material debido a fraude en la afirmación. La información utilizada para la identificación de riesgos incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, sobre clases de transacciones, cuentas contables o información a revelar para las cuales el riesgo de fraude es mayor.
- Si hay componentes en particular que son más susceptibles a riesgos de incorrección material debido a fraude.
- Si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo monitorean los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, en su caso, de la dirección del componente, de los auditores del componente y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

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

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

A115. Cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo no proporciona un fundamento adecuado para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material, la NIA 315 (Revisada 2019)⁸⁰ requiere que el auditor lleve a cabo procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta que la evidencia de auditoría obtenida proporcione ese fundamento.

Importancia relativa o materialidad

Importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente (Ref.: Apartado 35(a))

A116. El apartado 35(a) le requiere al auditor del grupo que determine la materialidad de ejecución del trabajo del componente, para cada uno de los componentes donde se llevan a cabo procedimientos de auditoría sobre la información financiera desagregada. El importe de la materialidad de ejecución del trabajo del componente puede ser diferente para cada componente. También, el importe de la

⁸⁰ NIA 315 (Revisada 2019), apartados 35.

materialidad de ejecución del trabajo del componente para un componente individual no necesita ser una porción aritmética de la materialidad de ejecución del trabajo del grupo y, en consecuencia, el agregado de los importes de la materialidad de ejecución del trabajo del componente puede exceder la materialidad de ejecución del trabajo del grupo.

A117. Esta NIA no requiere que se determine la materialidad de ejecución del trabajo del componente para cada clase de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar de los componentes en los que se realizan procedimientos de auditoría.

Sin embargo, si en las circunstancias específicas del grupo hubiera uno o más tipos de transacciones, cuentas contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la NIA 320⁸¹ requiere la determinación del nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a ese tipo específico de transacciones, cuentas contables o información a revelar. En estas circunstancias, el auditor del grupo puede necesitar considerar si una materialidad para la ejecución del trabajo del componente inferior a la cantidad comunicada al auditor del componente puede ser apropiada para esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar.⁸²

A118. La determinación de la materialidad de ejecución del trabajo del componente no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor del grupo puede tener en cuenta al establecer la materialidad de ejecución del trabajo de los componentes incluyen los siguientes:

- El grado de desagregación de la información financiera entre los componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el grado de desagregación entre los componentes, una menor materialidad para la ejecución del trabajo del componente normalmente sería apropiada para abordar el riesgo de agregación). La importancia significativa del componente para el grupo puede afectar el grado de desagregación (por ejemplo, si un solo componente representa una gran parte del grupo, es más probable que haya una menor desagregación en los componentes).
- Expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente, por ejemplo:
 - Si existen riesgos que son exclusivos de la información financiera del componente (por ejemplo, asuntos contables específicos del sector, transacciones inusuales o complejas).
 - La naturaleza y alcance de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías previas.

A119. Para abordar el riesgo de agregación, el apartado 35(a) requiere que la materialidad de ejecución del trabajo del componente sea menor que la materialidad de ejecución del trabajo del grupo. Como se explica en el apartado A118, a medida que aumenta el grado de desagregación entre los componentes, una menor materialidad para la ejecución del trabajo del componente normalmente sería apropiada para abordar el riesgo de agregación. Sin embargo, en algunas circunstancias, la materialidad de ejecución del trabajo del componente puede establecerse en un monto más cercano a la materialidad de ejecución del trabajo del grupo porque hay menos riesgo de agregación, como

⁸¹ NIA 320, apartados 10 y A11–A12.

⁸² NIA 320, apartado A13.

cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo. Al determinar la materialidad de ejecución del trabajo del componente para una entidad no controladora en una entidad que no se contabiliza por el método de participación, el auditor del grupo debe tomar en cuenta el porcentaje de propiedad del grupo y la participación en las ganancias y pérdidas de la participada.

A120. En algunos casos, el auditor del grupo o el auditor de un componente puede aplicar procedimientos de auditoría adicionales sobre una clase importante de transacciones o un saldo de cuenta significativo como una sola población (es decir, no desagregada entre componentes). En esos casos, la materialidad de ejecución del trabajo del grupo a menudo se utilizará para realizar estos procedimientos.

Umbral “Claramente insignificante” (Ref.: Apartado 35(b))

A121. El umbral para comunicar las incorrecciones al auditor del grupo se fija en un importe igual o inferior al que se considera claramente insignificante para los estados financieros del grupo. De conformidad con la NIA 450,⁸³ este umbral es el importe por debajo del cual no sería necesario acumular las incorrecciones porque el auditor del grupo espera que la acumulación de dichos importes claramente no tenga un efecto material en los estados financieros del grupo.

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

Comunicar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente (Ref.: Apartado 36)

A122. En algunos casos, puede ser apropiado que el auditor del grupo involucre al auditor del componente en la determinación de un monto apropiado de materialidad para la ejecución del trabajo del componente, en vista del conocimiento del auditor del componente sobre el componente y las posibles fuentes de incorrección en la información financiera del componente. En este sentido, el auditor del grupo también puede considerar comunicar la materialidad de la ejecución del trabajo del grupo al auditor del componente para apoyar la colaboración en la determinación de si la materialidad de la ejecución del trabajo del componente, en relación con la materialidad de la ejecución del trabajo del grupo, es apropiada en las circunstancias.

A123. La materialidad de ejecución del trabajo del componente se fundamenta, por lo menos en parte, en expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente. Por lo tanto, la comunicación continua entre el auditor del componente y el auditor del grupo es importante, particularmente si el número y la magnitud de las incorrecciones identificadas por el auditor del componente son mayores de lo esperado.

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

Realizar procedimientos de auditoría adicionales

Realizar procedimientos de auditoría adicionales de forma centralizada

A124. Los procedimientos de auditoría adicionales pueden diseñarse y realizarse de forma centralizada si la evidencia de auditoría que se obtiene al realizar procedimientos de auditoría adicionales en una o más clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar en conjunto, responderá a los riesgos valorados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de las transacciones de ingresos de todo el grupo se mantienen centralmente (por ejemplo, en un centro de servicios compartidos). Los factores que pueden ser relevantes para la determinación del

⁸³ NIA 450, apartado A3.

auditor de realizar procedimientos de auditoría adicionales centralmente incluyen, por ejemplo:

- El nivel de centralización de las actividades relevantes para la información financiera.
- La naturaleza y el alcance de la uniformidad de los controles.
- La similitud de las actividades y líneas de negocio del grupo.

A125. El auditor del grupo puede determinar que la información financiera de varios componentes puede considerarse como una sola población con el fin de aplicar procedimientos de auditoría adicionales, por ejemplo, cuando las transacciones se consideran homogéneas porque comparten las mismas características, los riesgos relacionados de incorrección material son los mismos, y los controles están diseñados y funcionan de manera uniforme.

A126. Cuando los procedimientos de auditoría adicionales se llevan a cabo centralmente, los auditores de los componentes aún pueden estar involucrados. Por ejemplo, cuando el grupo tiene múltiples centros de servicios compartidos, el auditor del grupo puede involucrar a los auditores de los componentes en la ejecución de procedimientos de auditoría adicionales para estos centros de servicios compartidos.

Realizar procedimientos de auditoría adicionales en el componente

A127. En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo que están relacionados con la información financiera de un componente pueden realizarse de forma más eficaz a nivel del componente. Este puede ser el caso cuando el grupo tiene:

- Diferentes fuentes de ingresos;
- Múltiples líneas de negocio;
- Operaciones en múltiples ubicaciones; o
- Sistemas descentralizados de control interno.

Gran número de los componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial pero significativa en el conjunto de los estados financieros del grupo

A128. Un grupo puede estar compuesto por un gran número de los componentes cuya información financiera es inmaterial individualmente pero importante en su conjunto para los estados financieros del grupo. Circunstancias como estas, en las que las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar en los estados financieros del grupo se desglosan en un gran número de los componentes, pueden presentar desafíos adicionales para el auditor del grupo en la planificación y ejecución de procedimientos de auditoría adicionales.

A129. En algunos casos, puede ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la realización de procedimientos de auditoría adicionales centrados en estas clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar (por ejemplo, si son homogéneas, están sujetas a controles comunes y se puede tener acceso a la información adecuada). Los procedimientos de auditoría adicionales también pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos de conformidad con la NIA 520.⁸⁴ Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes puede agregarse a niveles apropiados con el fin de desarrollar expectativas y determinar el importe o de cualquier diferencia entre los importes

⁸⁴ NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

registrados y los valores esperados al realizar los procedimientos analíticos sustantivos. El uso de herramientas y técnicas automatizadas puede ser útil en estas circunstancias.

A130. En otros casos, puede ser necesario realizar procedimientos de auditoría adicionales en componentes seleccionados para abordar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La determinación de los componentes en los que se realizarán los procedimientos de auditoría, y la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales que se realizarán en los componentes seleccionados, son cuestiones de juicio profesional. En estas circunstancias, la introducción de un elemento de imprevisibilidad en los componentes seleccionados para la prueba también puede ser útil en relación con los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo debido a fraude (véase también el apartado A136).

Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales

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

- Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre toda la información financiera del componente;
- Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales en una o más clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar; o
- Realizar procedimientos de auditoría adicionales específicos.

A132. Aunque el auditor del grupo asume la responsabilidad de la naturaleza, la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales que se realizarán, los auditores de los componentes pueden participar, y a menudo lo hacen, en todas las fases de la auditoría del grupo, incluido el diseño y la ejecución de los procedimientos de auditoría adicionales.

Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre toda la información financiera del componente

A133. El auditor del grupo puede determinar que el diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre toda la información financiera de un componente es un enfoque adecuado, incluido cuando:

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

Diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales en una o más clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar

A134. El auditor del grupo puede determinar que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales sobre una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de la información financiera de un componente es un enfoque apropiado para abordar los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, un componente

puede tener operaciones limitadas, pero posee una porción significativa de los terrenos y edificios del grupo o tiene saldos impositivos significativos.

Realizar procedimientos de auditoría adicionales específicos

A135. El auditor del grupo puede determinar que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría adicionales específicos sobre la información financiera de un componente es un enfoque apropiado, como cuando se necesita obtener evidencia de auditoría solo para una o más afirmaciones relevantes. Por ejemplo, el auditor del grupo puede probar centralmente la clase de transacción, el saldo de la cuenta o la información a revelar y puede requerir que el auditor del componente realice procedimientos de auditoría adicionales específicos en el componente (por ejemplo, procedimientos de auditoría adicionales específicos relacionados con la valoración de reclamos o litigios en la jurisdicción del componente o la existencia de un activo).

Elemento de imprevisibilidad

A136. La incorporación de un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, las entidades o unidades de negocio en las que se realizan los procedimientos y la medida en que el auditor del grupo participa en el trabajo, puede aumentar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera de los componentes que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo debido a fraude.⁸⁵

Eficacia operativa de los controles

A137. El auditor del grupo puede basarse en la eficacia operativa de los controles que operan en todo el grupo para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que se realizarán en el grupo o en los componentes. La NIA 330⁸⁶ requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de esos controles. Los auditores de los componentes pueden participar en el diseño y realización de esas pruebas de controles.

A138. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, la NIA 330⁸⁷ requiere que el auditor realice indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales. Si se detectan más desviaciones de las esperadas como resultado de la prueba de la eficacia operativa de los controles, es posible que el auditor del grupo deba revisar el plan de auditoría del grupo. Las posibles revisiones al plan de auditoría del grupo pueden incluir:

- Solicitar procedimientos sustantivos adicionales a realizar en ciertos componentes.
- Identificar y probar la eficacia operativa de otros controles relevantes que están diseñados e implementados de manera efectiva.
- Aumentar el número de los componentes seleccionados para procedimientos de auditoría adicionales.

A139. Cuando la eficacia operativa de los controles se prueba centralmente (por ejemplo, controles en un centro de servicios compartidos o pruebas de controles comunes), el auditor del grupo puede necesitar comunicar información sobre el trabajo de auditoría realizado a los auditores de los componentes. Por ejemplo, cuando se solicita al auditor de un componente que diseñe y aplique procedimientos sustantivos sobre toda la información financiera del componente, o diseñe y aplique

⁸⁵ NIA 240, apartado 30(c).

⁸⁶ NIA 330, apartado 8.

⁸⁷ NIA 330, apartado 17.

procedimientos sustantivos sobre una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar, el auditor del componente puede discutir con el auditor del grupo sobre las pruebas de control realizadas centralmente para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.

Proceso de consolidación

Procedimientos sustantivos (Ref.: Apartado 38)

A140. Los procedimientos de auditoría adicionales sobre el proceso de consolidación, incluidas las sub-consolidaciones, pueden incluir:

- Determinar que los asientos de diario necesarios se reflejen en la consolidación; y
- Evaluar la eficacia operativa de los controles sobre el proceso de consolidación y responder adecuadamente si se determina que alguno de los controles es ineficaz.

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

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

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes (Ref.: Apartados 42–43)

A142. Cuando el auditor del grupo involucra a los auditores de los componentes en el diseño o ejecución de procedimientos de auditoría adicionales, el auditor del componente puede determinar que el uso del trabajo de un experto del auditor es apropiado y comunicárselo al auditor del grupo. En esas circunstancias, al determinar si el diseño y la ejecución de procedimientos de auditoría adicionales por parte del auditor del componente son apropiados, el auditor del grupo puede, por ejemplo, discutir con el auditor del componente:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor.
- La evaluación del auditor del componente sobre lo adecuado del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo.

A143. El nivel adecuado de implicación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y la estructura del grupo y de otros factores, tal como la experiencia previa del auditor del grupo con los auditores de los componentes que aplican procedimientos sobre el proceso de consolidación, incluidas las sub-consolidaciones, y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo (por

ejemplo, si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables aplicadas a los estados financieros del grupo).

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

Comunicación sobre cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo (Ref.: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se requieren comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo, ciertas cuestiones pueden comunicarse durante el curso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones en los apartados 32 y 50, esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

- Información sobre incumplimientos de los requerimientos de ética relevantes, incluida la identificación de incumplimiento a las disposiciones de independencia;
- Información sobre casos de incumplimiento con leyes o regulaciones;
- Nuevos riesgos significativos de incorrección material, incluidos los riesgos de fraude;
- Fraude identificado o indicio de fraude o actos ilegales que involucren a la dirección de los componentes o empleados que podrían tener un efecto material en los estados financieros del grupo; o
- Transacciones significativas e inusuales.

Comunicación de incorrecciones en la información financiera del componente (Ref.: Apartado 45(e))

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

Hallazgos o conclusiones generales del auditor del componente (Ref.: Apartado 45(k))

A146. La forma y el contenido de los entregables del auditor del componente están influenciados por la naturaleza y el alcance del trabajo de auditoría que se le ha solicitado realizar al auditor del componente. Las políticas o procedimientos de la firma del auditor del grupo pueden abordar la forma o la redacción específica de una conclusión general del auditor del componente sobre el trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo. En algunos casos, la ley o regulación local puede especificar la forma de la conclusión (por ejemplo, una opinión) que debe proporcionar el auditor del componente.

Evaluar si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para la finalidad del auditor del grupo (Ref.: Apartado 46(b))

A147. Si el auditor del grupo determina que las comunicaciones del auditor del componente no son adecuadas para la finalidad del auditor del grupo, el auditor del grupo puede considerar si, por ejemplo:

- Se puede obtener más información del auditor del componente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);

- Es necesario revisar documentación adicional de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47;
- Es posible que sea necesario realizar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con el apartado 48; o
- Hay alguna preocupación sobre la competencia o las habilidades del auditor del componente.

Revisión de la documentación de auditoría adicional del auditor de un componente (Ref.: Apartado 47)

A148. El apartado A75 proporciona orientación para el auditor del grupo a la hora de ajustar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión del auditor del componente, y la revisión de su trabajo, con base en los hechos y circunstancias de la auditoría del grupo y otras cuestiones (por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo). La consideración del auditor del grupo de conformidad con el apartado 47(c) también puede verse afectada por las siguientes cuestiones relevantes para la participación continua del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente:

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

A149. Otros factores que pueden afectar la determinación del auditor del grupo sobre si, y en qué medida, es necesario revisar la documentación de auditoría adicional del auditor del componente en las circunstancias, incluyendo:

- El grado en que el auditor del componente participó en los procedimientos de valoración de riesgos y en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo;
- Los juicios significativos realizados por el auditor del componente y sus hallazgos o conclusiones sobre cuestiones que son materiales para los estados financieros del grupo;
- La competencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo con más experiencia del auditor del componente responsable de revisar el trabajo de las personas con menos experiencia; y
- Si el auditor del componente y el auditor del grupo están sujetos a políticas o procedimientos comunes para la revisión de la documentación de auditoría.

Hechos posteriores (Ref.: Apartados 49–50)

A150. El auditor del grupo puede:

- Solicitar al auditor de un componente que realice procedimientos de hechos posteriores para ayudar al auditor del grupo a identificar hechos que ocurren entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- Realizar procedimientos para cubrir el periodo comprendido entre la fecha de comunicación de los hechos posteriores por parte del auditor del componente y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

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

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

A151. La auditoría de estados financieros de un grupo es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor del grupo aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede hacer que el auditor del grupo modifique la naturaleza, oportunidad o el alcance de otros procedimientos de auditoría planificados, ya que puede llegar a conocimiento del auditor del grupo información que difiere significativamente de la información sobre la que se basó la valoración de riesgos. Por ejemplo:

- Las incorrecciones identificadas en un componente pueden necesitar ser consideradas en relación con otros componentes; o
- El auditor del grupo puede darse cuenta de las restricciones de acceso a la información o a las personas en un componente debido a cambios en el entorno (por ejemplo, guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades).

En esas circunstancias, el auditor del grupo puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planificados, con base en la consideración revisada de los riesgos valorados para todas o algunas de las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar y las afirmaciones relacionadas.

A152. La evaluación requerida por el apartado 51 ayuda al auditor del grupo a determinar si la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo desarrollados para responder a los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros del grupo continúan siendo adecuados. El requerimiento de la NIA 330⁸⁸ para que el auditor, independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada clase importante de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar también puede ser útil para los fines de esta evaluación en el contexto de los estados financieros del grupo.

A153. El auditor del grupo puede considerar el ejercicio de escepticismo profesional del equipo del encargo al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor del grupo puede considerar si cuestiones como las descritas en el apartado A17 han llevado indebidamente al equipo del encargo a:

- Obtener evidencia de auditoría a la que sea más fácil acceder sin dar la debida consideración a su relevancia y confiabilidad;
- Obtener evidencia menos persuasiva que la necesaria en las circunstancias; o
- Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría de manera sesgada hacia la obtención de evidencia que corrobore o excluya evidencia que es contradictoria.

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

⁸⁸ NIA 330, apartado 18.

⁸⁹ NIA 220 (Revisada), apartado 32.

- Las comunicaciones de los auditores de los componentes requeridos por el apartado 45, incluidos los hallazgos o conclusiones generales de los auditores de los componentes sobre el trabajo realizado para los efectos de la auditoría del grupo;
- Otras comunicaciones de los auditores de los componentes a lo largo de la auditoría del grupo, incluidas las requeridas por el apartado 32; y
- La dirección y supervisión de los auditores de los componentes por parte del auditor del grupo, y la revisión de su trabajo, incluida, en su caso, la revisión por parte del auditor del grupo de la documentación adicional de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47.

A155. En algunas circunstancias, un memorándum con un resumen general que describa el trabajo realizado y los resultados de este puede proporcionar una base por sí mismo para que el auditor del grupo concluya que el trabajo realizado y la evidencia de auditoría obtenida por el auditor del componente son suficientes para la finalidad de la auditoría del grupo. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se le ha solicitado al auditor del componente que realice procedimientos de auditoría adicionales específicos identificados y comunicados por el auditor del grupo.

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

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

Informe de auditoría (Ref.: Apartado 53)

A157. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar trabajos sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, como tales, son responsables de sus hallazgos o conclusiones generales, el socio del encargo del grupo o la firma del socio del encargo del grupo es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

A158. Cuando la opinión de auditoría del grupo se modifica porque el auditor del grupo no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, la sección Fundamento de la Opinión con Salvedades o Fundamento de la Denegación de Opinión del informe de auditoría del grupo sobre los estados financieros, describe las razones de no haber podido obtener la evidencia de auditoría.⁹⁰ En algunas circunstancias, puede ser necesaria una referencia a un auditor de componente para describir adecuadamente las razones de la opinión modificada, por ejemplo, cuando el auditor de componente no puede realizar o completar el trabajo solicitado sobre la información financiera del componente debido a circunstancias fuera del control de la dirección del componente.

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

Comunicación con la dirección del grupo (Ref.: Apartados 54–56)

A159. La auditoría de grupo puede ser compleja debido al número y naturaleza de las entidades y unidades de negocio que componen el grupo. Además, como se explica en el apartado A7, el auditor del grupo puede determinar que ciertas entidades o unidades de negocio pueden considerarse juntas como un componente a efectos de planificar y realizar la auditoría del grupo. Por lo tanto, discutir con la

⁹⁰ NIA 705 (Revisada), apartados 20 y 24.

dirección del grupo una visión general del alcance y el calendario planificados puede ayudar a coordinar el trabajo realizado en los componentes, incluido cuando los auditores de los componentes están involucrados, y a identificar la dirección de los componentes (véase el apartado A24).

A160. La NIA 240⁹¹ contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad.

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

- Litigios potenciales.
- Planes para abandonar activos de operación materiales.
- Eventos subsecuentes.
- Acuerdos legales significativos.

A162. La dirección del grupo puede informar al auditor del grupo sobre el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento de leyes o regulaciones en entidades o unidades de negocio dentro del grupo. El apartado A87 proporciona orientación para el socio del encargo del grupo en estas circunstancias.

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

A163. Las cuestiones que el auditor del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención del auditor del grupo y que este considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con los responsables del gobierno tiene lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, la cuestión a la que se refiere el apartado 57(a) puede comunicarse después de que el auditor del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, las cuestiones a las que se refiere el apartado 57(b) pueden comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hace referencia el apartado 57(c)-(d) pueden comunicarse cuando ocurran.

A164. La NIA 260 (Revisada),⁹² requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general de la planificación del alcance y del momento de realización de la auditoría. Para una auditoría de grupo, esta comunicación ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender la determinación del auditor del grupo de los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría, incluido si algunas de las entidades o unidades de negocio del grupo se considerarán juntas como un componente, y la participación planificada de los auditores de los componentes. Esta comunicación también ayuda a permitir un entendimiento mutuo y una discusión sobre el grupo y su entorno (ver apartado 30) y las áreas, si las hubiere, en las que los responsables del gobierno de la entidad pueden solicitar al auditor del grupo que lleve a cabo procedimientos adicionales.

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

A165. El auditor del grupo es responsable de determinar, sobre la base del trabajo de auditoría realizado,

⁹¹ NIA 240, apartados 41– 43.

⁹² NIA 260 (Revisada), apartado 15.

si una o más deficiencias identificadas, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas.⁹³ El auditor del grupo puede solicitar información al auditor del componente sobre si una deficiencia identificada o combinación de deficiencias en el componente es una deficiencia significativa en el control interno.

Documentación (Ref.: Apartado 59)

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

A167. La documentación de auditoría para la auditoría del grupo respalda la evaluación del auditor del grupo, de conformidad con el apartado 51, en cuanto a si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo. Véase también el Apartado A154.

A168. La documentación de auditoría para la auditoría del grupo comprende:

- La documentación en el expediente del auditor del grupo; y
- La documentación separada en los archivos del respectivo auditor del componente, relacionada con el trabajo realizado por los auditores del componente para fines de la auditoría del grupo (es decir, la documentación de la auditoría del auditor del componente).

A169. La integración final y la retención de la documentación de auditoría para una auditoría de grupo está sujeta a las políticas o procedimientos de la firma del auditor del grupo de conformidad con la NIGC 1.⁹⁴ El auditor del grupo puede proporcionar instrucciones específicas a los auditores de los componentes con respecto la integración final y retención de la documentación del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo.

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

A170. La base para la determinación de los componentes por parte del auditor del grupo puede documentarse de varias formas, incluida, por ejemplo, la documentación relacionada con el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 22, 33 y 57(a) de esta NIA.

Base para la determinación del auditor del grupo de la competencia y capacidades de los auditores de los componentes (Ref.: Apartado 59(d))

A171. La NIGC 1⁹⁵ proporciona orientación sobre cuestiones que las políticas o procedimientos de la firma pueden abordar con respecto a la competencia y capacidades de los miembros del equipo del encargo. Esas políticas o procedimientos pueden describir o brindar orientación sobre cómo documentar la determinación de la competencia y capacidades del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes. Por ejemplo, la confirmación obtenida del auditor del componente de conformidad con el apartado 24 puede incluir información sobre la experiencia relevante del auditor del componente sobre el sector. El auditor del grupo también puede pedir una confirmación sobre si el auditor del componente tiene el tiempo suficiente para realizar los procedimientos de auditoría asignados.

⁹³ NIA 265, apartado 8.

⁹⁴ NIGC 1, apartados 31(f) y A83–A85.

⁹⁵ NIGC 1, apartado A96.

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

A172. Como se describe en el apartado A75, el enfoque para la dirección, supervisión y revisión en una auditoría de grupo será adaptado por el auditor del grupo en función de los hechos y circunstancias del trabajo, y generalmente incluirá una combinación de abordar las políticas o procedimientos de la firma del auditor del grupo y las respuestas específicas a la auditoría del grupo. Esas políticas o procedimientos pueden también describir o proporcionar orientación sobre la documentación de la dirección y supervisión del equipo del encargo por parte del auditor del grupo y la revisión de su trabajo.

A173. La NIA 300⁹⁶ requiere que el auditor desarrolle un plan de auditoría que incluya una descripción de la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión planificada de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. Cuando los auditores de los componentes están involucrados, el alcance de esas descripciones a menudo variará según el componente, reconociendo que la naturaleza planificada, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, y la revisión de su trabajo, pueden verse influenciados por las cuestiones descritas en el apartado A51.

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

- Las comunicaciones requeridas con los auditores de los componentes, incluidas las instrucciones emitidas y otras confirmaciones requeridas por esta NIA.
- La justificación de la selección de visitas a los sitios del auditor de los componentes, los asistentes a las reuniones y la naturaleza de las cuestiones discutidas.
- Cuestiones discutidas en reuniones con los auditores de los componentes o la dirección de los componentes.
- La justificación de la determinación del auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor del componente seleccionado para su revisión.
- Cambios en la naturaleza planificada y el alcance de la participación en el trabajo de los auditores de los componentes, y los motivos (por ejemplo, asignación de miembros del equipo del encargo con más experiencia en áreas de la auditoría que son más complejas o subjetivas de lo previsto inicialmente).

A175. El apartado 47 requiere que el auditor del grupo determine si es necesario, y en qué medida, revisar la documentación adicional de auditoría del auditor de los componentes. El apartado A148–A149 proporciona orientación para el socio del encargo del grupo al hacer esta determinación.

A176. La documentación de auditoría del auditor del componente normalmente no necesita ser replicada en el archivo de auditoría del auditor del grupo. Sin embargo, el auditor del grupo puede decidir resumir, replicar o conservar copias de cierta documentación del auditor del componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo para complementar la descripción de una cuestión en particular en las comunicaciones del auditor del componente, incluidas las cuestiones que esta NIA requiere comunicar. Los ejemplos de dicha documentación del auditor de componentes pueden incluir:

- Una lista o resumen de los juicios significativos hechos por el auditor del componente, y las conclusiones a las que llegó, que son relevantes para la auditoría del grupo;

⁹⁶ NIA 300, apartado 9.

- Cuestiones que pueden ser necesarias comunicar a los responsables del gobierno del grupo; o
- Cuestiones que pueden determinarse como cuestiones clave de la auditoría que deben comunicarse en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A177. Cuando lo exija la ley o regulación, es posible que sea necesario incluir cierta documentación del auditor del componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo, por ejemplo, para responder a la solicitud de una autoridad reguladora de revisar la documentación relacionada con el trabajo realizado por un auditor del componente.

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

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

A179. La documentación de auditoría para una auditoría de grupo puede presentar algunas complejidades y desafíos adicionales en ciertas circunstancias. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la ley o la regulación restringe al auditor del componente de proporcione documentación fuera de su jurisdicción, o cuando una guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades restringen el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor del componente.

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

- Visitando la ubicación del auditor del componente, o reunirse con el auditor del componente en un lugar diferente de donde se encuentra el auditor del componente, para revisar la documentación de auditoría del auditor del componente;
- Revisando la documentación de auditoría relevante de forma remota mediante el uso de tecnología, cuando no esté prohibido por una ley o regulación;
- Solicitar al auditor del componente que prepare y proporcione un memorándum que aborde la información relevante y mantener conversaciones con el auditor del componente, si es necesario, para discutir el contenido del memorándum; o
- Discutir con el auditor del componente los procedimientos realizados, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas por el auditor del componente.

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

A181. Cuando el acceso a la documentación de auditoría de los auditores de los componentes está restringido, la documentación del auditor del grupo debe, no obstante, cumplir con los requerimientos de las NIA, incluidos los relacionados con la documentación sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por parte del auditor del grupo y la revisión de su trabajo. La orientación en los apartados A148– A149 puede ser de utilidad para determinar el alcance de la revisión del auditor del grupo sobre la documentación de auditoría

del auditor del componente, en estas circunstancias. Los apartados A176 y A177 proporcionan ejemplos de circunstancias en las que cierta documentación de auditoría del auditor de un componente puede incluirse en el archivo de auditoría del auditor del grupo.

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

Ejemplo de informe de auditoría cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión de auditoría del grupo

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un juego completo de estados financieros consolidados de una entidad distinta a una listada, utilizando un marco contable de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (ejemplo, la NIA 600 (Revisada) aplica).**
- **Los estados financieros consolidados son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de propósito general).**
- **Los términos del encargo de auditoría son consistentes con la descripción de la responsabilidad de la dirección sobre los estados financieros consolidados de la NIA 210.**
- **El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares USA en el estado de situación financiera, el cual refleja unos activos totales de 60 millones de dólares USA) debido a que el equipo del encargo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.**
- **El auditor del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente al 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha considerado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.**
- **En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo respecto a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado (penetrante).⁹⁷**
- **El Código IESBA comprende todos los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.⁹⁸**

⁹⁷ Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

⁹⁸ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedad sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de presentación de informes exigidas por la legislación local.**

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [u otro destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹⁹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y las notas a los estados financieros consolidadas, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección de Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o presentan fielmente), la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de dólares USA en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de dólares USA se incluye en el estado del resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos negó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (Código IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)¹⁰⁰ – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).] *El último apartado de la sección Otra Información en el*

⁹⁹ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios".

¹⁰⁰ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a la otra información*.

Ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre los estados financieros consolidados¹⁰¹

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹⁰² – ver Ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).] Los dos últimos párrafos que son aplicables solo para las auditorías de las entidades que cotizan no se incluirían.]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹⁰¹ A través de estos ejemplos de informes del auditor, los términos dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica

¹⁰² NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor, sobre los estados financieros.*

Anexo 2

(Ref.: Apartado A85)

Entendimiento del sistema de control interno de la entidad

1. Este Anexo proporciona ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser útiles al obtener un entendimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupos, y amplía sobre cómo se debe aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁰³ en una auditoría de estados financieros de grupo. Los ejemplos pueden no ser relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Ambiente de control

2. El entendimiento por parte del auditor del grupo del ambiente de control puede incluir aspectos como los siguientes:
 - La estructura del gobierno y administración de las funciones a través de todo el grupo, y las responsabilidades de supervisión de la dirección del grupo, incluidas las disposiciones para asignar autoridad y responsabilidad a la dirección de las entidades o unidades de negocio del grupo.
 - Cómo se estructura y organiza la supervisión del sistema de control interno del grupo por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
 - Cómo las normas de ética y de conducta se comunican y refuerzan en la práctica en todo el grupo (por ejemplo, programas para todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención de fraude).
 - La consistencia de las políticas y procedimientos en todo el grupo, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.

El proceso de valoración de riesgos del grupo

3. El conocimiento del auditor del grupo sobre el proceso de valoración del riesgo puede incluir cuestiones tales como el proceso de valoración de riesgos por parte de la dirección del grupo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir una comprensión de qué tan sofisticado es el proceso de valoración de riesgos del grupo y la participación de las entidades y unidades de negocio en este proceso.

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

4. El conocimiento del auditor del grupo del proceso del grupo para dar seguimiento al sistema de control interno puede incluir cuestiones tales como el seguimiento de los controles, incluyendo cómo se lleva a cabo el seguimiento a los controles en todo el grupo y, cuando sea relevante, las actividades de la función de auditoría interna en todo el grupo, incluyendo su naturaleza, responsabilidades y actividades en relación con el seguimiento de los controles en las entidades o unidades de negocio del grupo. La NIA 610 (Revisada 2013)¹⁰⁴ requiere que el auditor evalúe el alcance del estado organizacional de la función de auditoría interna y las políticas y procedimientos

¹⁰³ NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3.

¹⁰⁴ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, Apartado 15.

relevantes que respaldan la objetividad de los auditores internos, el nivel de competencia de la función de auditoría interna y si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de calidad.

El sistema de información y comunicación

5. El conocimiento por parte del auditor del grupo del sistema de información y comunicación del grupo puede incluir cuestiones tales como las siguientes:
- El grado de centralización en el entorno de las TI del grupo y la similitud de las aplicaciones de las TI, los procesos de las TI y la infraestructura de las TI.
 - El seguimiento por parte de la dirección del grupo de las operaciones y los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio del grupo, incluidas las rutinas periódicas de elaboración de informes, que permiten a la dirección del grupo controlar el resultado frente a los presupuestos y tomar las medidas adecuadas.
 - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.
 - Un proceso para dar seguimiento la oportunidad y evaluar la exactitud e integridad de la información financiera recibida de las entidades o unidades de negocio del grupo.

Proceso de consolidación

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

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

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

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

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

se ajustan cuando sea necesario conforme al marco de información financiera aplicable. Las políticas contables uniformes son los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicas adoptadas por el grupo, basados en el marco de información financiera aplicable, que utilizan las entidades o unidades de negocio para informar de manera congruente sobre transacciones similares.

Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y el paquete de información emitido por la dirección del grupo.

- El proceso seguido por la dirección del grupo para garantizar información financiera completa, precisa y oportuna de las entidades o unidades de negocio del grupo para la consolidación.
- El proceso para convertir la información financiera de entidades extranjeras o unidades de negocio en el grupo a la moneda de los estados financieros del grupo.
- Cómo se organiza el entorno de las TI del grupo para la consolidación y las políticas que definen los flujos de información en el proceso de consolidación, incluidas las aplicaciones de las TI involucradas.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Cuestiones relacionadas con ajustes y reclasificaciones de consolidación:

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

Actividades de control

7. El conocimiento por parte del auditor del grupo del componente de actividades de control puede incluir cuestiones como las siguientes:
 - La uniformidad de los controles de procesamiento de información y los controles generales de las TI para todo o parte del grupo.
 - El grado de uniformidad del diseño de los controles para todo o parte del grupo que abordan los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo en las afirmaciones.

NIA 600 (REVISADA)

- La medida en que los controles diseñados de forma común se han implementado consistentemente para todo o parte del grupo.

Ejemplos de eventos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

Los siguientes son ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, ya sea por fraude o error, incluso con respecto al proceso de consolidación. Los ejemplos proporcionados por el factor de riesgo inherente abarcan un amplio espectro de hechos o condiciones; sin embargo, no todos los hechos o condiciones son relevantes para todo encargo de auditoría de grupo y la lista de ejemplos no es exhaustiva. Los hechos y condiciones han sido categorizados por el factor de riesgo inherente que puede tener el mayor efecto en las circunstancias. Es importante destacar que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, es probable que los ejemplos de hechos y condiciones también estén sujetos o se vean afectados por otros factores de riesgo inherente, en diversos grados. También véase la NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 2.

Factores de riesgo inherente	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en las afirmaciones:
Complejidad	<ul style="list-style-type: none"> • La existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de una entidad o unidad de negocios del grupo. • La aplicación de políticas contables por parte de las entidades o unidades de negocio del grupo que difieren de las aplicadas a los estados financieros del grupo. • Mediciones contables o información a revelar que involucran procesos complejos utilizados por entidades o unidades de negocio en el grupo, como la contabilidad de instrumentos financieros complejos. • Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores que están sujetas a diferentes tipos de leyes o regulaciones.
Subjetividad	<ul style="list-style-type: none"> • Juicios sobre qué entidades o unidades de negocio en el grupo requieren la incorporación de su información financiera en los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la existencia de entidades con fines especiales o entidades sin operaciones que requieren ser incluidas en la consolidación. • Juicios sobre la correcta aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable por parte de las entidades o unidades de negocio del grupo.
Cambios	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.

Factores de riesgo inherente	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en las afirmaciones:
Incertidumbre	<ul style="list-style-type: none"> • Entidades o unidades de negocio del grupo que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestas a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
Susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo en la medida en que afectan al riesgo inherente	<ul style="list-style-type: none"> • Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas. • Entidades o unidades de negocio en el grupo con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones. • Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados. • Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales. • Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores. • Transferencias de efectivo grandes o inusuales dentro del grupo, particularmente a entidades o unidades de negocio recientemente incorporadas que operan en ubicaciones con un riesgo de fraude significativo o elevado.

Indicadores de que el entorno de control, el proceso de valoración de riesgos del grupo o el proceso del grupo para dar seguimiento al sistema de control interno del grupo no son apropiados para las circunstancias del grupo, considerando la naturaleza y complejidad del grupo, y no proporcionan una base adecuada para los otros componentes del sistema de control interno del grupo, incluyen:

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

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA QUE SURGEN DE LA NIA 600 (REVISADA) PROPUESTA

Nota: Las siguientes son modificaciones de concordancia a otras Normas Internacionales como resultado de la aprobación de la NIA 600 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que la NIA 600 (Revisada), y se muestran con los cambios marcados de las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que se modifican. Los números de las notas a pie de página dentro de estas modificaciones no se alinean con las Normas Internacionales que se modifican, y se debe hacer referencia a esas Normas Internacionales.

NIGC 1– GESTIÓN DE LA CALIDAD PARA FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS U OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO O SERVICIOS RELACIONADOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Recursos (Ref.: Apartado 32)

...

Recursos humanos

...

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref.: Apartado 32(d))

...

A96. La NIA 220 (Revisada)¹⁰⁵ trata la responsabilidad del socio del encargo para determinar que el equipo del encargo, así como cualquier experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan asistencia directa, que no forman parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas, incluyendo tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría. La NIA 600 (Revisada)¹⁰⁶ amplía la forma en que se aplica la NIA 220 (Revisada) en relación con una auditoría de los estados financieros del grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para abordar la competencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo asignados al encargo pueden incluir políticas o procedimientos que aborden:

- Información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar para determinar que los miembros del equipo del encargo asignados al encargo, incluidos aquellos asignados por la red de la firma, otra firma de la red o un proveedor de servicios, tienen la competencia y las capacidades para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las preocupaciones sobre la competencia y las capacidades de los miembros del equipo del encargo, en particular los asignados por la red de la firma, otra firma de la red o un proveedor de servicios.

¹⁰⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 26.

¹⁰⁶ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes), apartado 26-19.

...

Información y comunicación (Ref.: Apartado 33)

...

Comunicación dentro de la firma (Ref.: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos del encargo de intercambiar información con la firma y entre sí mediante el establecimiento de canales de comunicación para facilitar la comunicación en toda la firma.

Ejemplos de comunicación entre la firma, el personal y los equipos del encargo

- La firma comunica la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma al personal y a los equipos del encargo.
- La firma comunica los cambios en el sistema de gestión de la calidad al personal y a los equipos del encargo, en la medida en que los cambios sean relevantes para sus responsabilidades y permita que el personal y los equipos del encargo tomen las medidas oportunas y adecuadas de conformidad con sus responsabilidades.
- La firma comunica información que se obtiene durante el proceso de aceptación y continuidad de la firma que es relevante para los equipos del encargo en la planificación y realización de encargos.
- Los equipos del encargo comunican a la firma información sobre:
 - El cliente que se obtiene durante la realización de un encargo que pudo haber causado que la firma rechazara la relación con el cliente o el encargo específico si esa información se hubiera conocido antes de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico.
 - La operación de las respuestas de la firma (por ejemplo, preocupaciones sobre los procesos de la firma para asignar personal a los encargos) que, en algunos casos, pueden indicar una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma.
- Los equipos del encargo comunican información al revisor de calidad del encargo o a las personas que proporcionan consultas.
- ~~El~~ Los equipos del encargo auditor del grupo comunican cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, incluidos las cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad del encargo.
- Las personas a las que se les asigna la responsabilidad operativa para el cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos del encargo los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas o procedimientos de la firma para abordar dichos cambios.

...

NIGC 2– REVISIONES DE CALIDAD DEL ENCARGO

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Realización de la revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartados 24–27)

...

Procedimientos realizados por el revisor de calidad del encargo (Ref.: Apartados 25–27)

...

Consideraciones para una auditoría de grupo

A32. La realización de una revisión de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona designada como revisor de calidad del encargo para la auditoría del grupo, dependiendo del tamaño y la complejidad del grupo. El apartado 21(a) requiere que las políticas o procedimientos de la firma de auditoría requieran que el revisor de calidad del encargo asuma la responsabilidad general por la realización de la revisión de calidad del encargo. Al hacerlo, para auditorías de grupo más grandes y complejas, el revisor de calidad del encargo del grupo puede necesitar discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo que no sean ~~el auditor equipo del encargo~~ del grupo (por ejemplo, ~~los responsables de realizar procedimientos de auditoría en la información financiera un auditor~~ de un componente). En estas circunstancias, el revisor de calidad del encargo puede ser asistido por otras personas, de acuerdo con el apartado 20. La orientación del apartado A22 puede ser útil cuando el revisor de calidad del encargo, para la auditoría del grupo, utiliza asistentes.

...

NIA 220 (REVISADA) – GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de grupo. La NIA 600 (Revisada)¹⁰⁷ trata las consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de estados financieros del grupo y cuando están involucrados los auditores de los componentes. La NIA 600 (Revisada), adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma. Por ejemplo, la NIA 600 (Revisada) puede ser útil cuando se involucra a dicha persona para que asista a un recuento de inventario físico, inspeccione propiedades, planta y equipo o realice procedimientos de auditoría en un centro de servicio compartido en una ubicación remota.

¹⁰⁷ NIA 600(Revisada), *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

...

Definiciones

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

...

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

...

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

...

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

- Tiene la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procesos de reclutamiento y capacitación de la firma y, por lo tanto, las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que esta determinación se puede tomar a través de otras acciones, tal como obtener información de la otra firma o de un organismo de licenciamiento o registro. Los apartados ~~2649~~ y ~~A59–A6438~~ de la NIA 600 (*Revisada*) contienen orientación sobre cómo obtener conocimiento sobre la competencia y las capacidades de los auditores del componente.
- Conocer los requerimientos de ética que son relevantes para el encargo de auditoría del grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a la capacitación de la firma con respecto a las políticas o procedimientos de la firma para los requerimientos de ética relevantes. Las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que este conocimiento se obtiene a través de otras acciones tales como proporcionar información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética relevantes al trabajo de auditoría para el personal.
- Confirmará la independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no son miembros del personal no puedan completar declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma. Las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que dichas personas pueden proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otras formas, tal como una confirmación por escrito.

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

un componente e identifica una cuestión difícil o contenciosa que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeto a consulta,¹⁰⁸ de conformidad con las políticas o procedimientos del auditor del grupo, el auditor del componente puede alertar al equipo del encargo auditor del grupo sobre la cuestión.

...

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

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

A38. La NIA 200¹⁰⁹ requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de ética relevantes, incluidos los relativos a la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética relevantes pueden variar dependiendo de la naturaleza y circunstancias del encargo. Por ejemplo, ciertos requerimientos relacionados con la independencia pueden ser aplicables solo cuando se realizan auditorías de entidades que cotizan en bolsa. La NIA 600 (Revisada) incluye requerimientos y orientación adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones, sobre los requerimientos de ética relevantes, con los auditores de los componentes.

...

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

...

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

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

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

- Establecer un acuerdo de los términos del encargo de auditoría, tal como requiere la NIA 210:¹¹⁰
- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240;¹¹¹

¹⁰⁸ Véase apartado 35.

¹⁰⁹ NIA 200, apartados 14 y A16–A19.

¹¹⁰ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9.

¹¹¹ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS

- Comprender el grupo, ~~sus componentes~~ y sus entornos, en el caso de una auditoría de estados financieros de grupo de conformidad con la NIA 600 (Revisada), y dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los auditores del componente;
- Determinar si, y como, involucrar al experto del auditor de conformidad con la NIA 620; y
- La estructura del gobierno corporativo de conformidad con la NIA 260 (Revisada)¹¹² y la NIA 265.¹¹³

...

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

...

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

...

Recursos Insuficientes o Inadecuados (Ref.: Apartado 27)

...

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

...

Realización del encargo

...

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

...

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

...

A92. El socio del encargo ejerce el juicio profesional al identificar las áreas de juicio significativo identificadas por el equipo del encargo. Las políticas o procedimientos de la firma pueden especificar

¹¹² NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.*

¹¹³ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

ciertas cuestiones que comúnmente se espera que sean juicios importantes. Los juicios importantes en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, para llevar a cabo el encargo, su ejecución y las conclusiones generales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como las cuestiones para determinar la materialidad;
- La composición del equipo del encargo, incluido:
 - El personal con experiencia especializada en el área de contabilidad y auditoría;
 - El uso de personal de los centros de prestación de servicios;
- La decisión de involucrar a un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo;
- La consideración del equipo del encargo sobre la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas propuestas para esa información;
- El proceso de valoración de riesgos por parte del equipo del encargo, incluidas las situaciones en las que la consideración de factores de riesgo inherentes y la valoración del riesgo inherente requiere un juicio significativo por parte del equipo del encargo. la consideración del equipo del encargo sobre las relaciones con partes relacionadas y las transacciones y revelaciones;
- Los resultados de los procedimientos realizados por el equipo del encargo en áreas importantes del encargo, por ejemplo, conclusiones con respecto a ciertas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones de empresa en funcionamiento;
- La evaluación realizada por el equipo del encargo del trabajo realizado por los expertos y las conclusiones obtenidas del mismo;
- En situaciones de auditoría de grupo:
 - La estrategia general de auditoría de grupo y el plan de auditoría de grupo propuestos;
 - Decisiones sobre la participación de los auditores de los componentes, incluida la forma de dirigirlos, supervisarlos y revisar su trabajo, ~~incluido, por ejemplo, cuando existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en la información financiera de un componente;~~ y
 - La evaluación del trabajo realizado por los auditores de los componentes y las conclusiones alcanzadas.
- Cómo se han abordado las cuestiones que afectan a la estrategia general de auditoría y al plan de auditoría;
- La importancia y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión de auditoría propuesta y las cuestiones que se comunicarán en el informe de auditoría, por ejemplo, las cuestiones clave de auditoría, o un párrafo de "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento".

...

...

Anexo

(Ref.: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que contienen requerimientos de documentación específicos. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* - apartados 10-12.
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 41.
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 45-48.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 30.
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 23.
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 12.
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*, apartado 38.
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 14.
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 28-30.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 15.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*, apartado 39.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 28.
- NIA 600(Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado ~~59570~~.
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 36 y 37.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 25.

...

NIA 240– RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref.: Apartado 9)

A6. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética relevantes pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales o lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (Código IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento entre a otros auditores dentro del equipo del encargo de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes entidades o unidades de negocio de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo.¹¹⁴

...

NIA 250 (REVISADA), CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

...

Responsabilidad del auditor

...

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

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética relevantes pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales o lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (Código IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones

¹¹⁴ Véase, por ejemplo, las Secciones R360.16–360.18 A1 del Código del IESBA.

legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificadas o de la existencia de indicios de incumplimiento ~~a otros~~ entre auditores dentro del equipo del encargo de un grupo, incluye un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes entidades o unidades de negocio de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo.¹¹⁵

...

NIA 260 (REVISADA), COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

....

A4. La NIA 600 (Revisada) incluye cuestiones específicas que ~~los~~ el auditores del grupo deben comunicar a los responsables del gobierno corporativo del grupo.¹¹⁶ Las cuestiones comunicadas pueden incluir aquellas que los auditores de los componentes llevan a la atención del auditor del grupo y que el auditor del grupo considera significativos para las responsabilidades de los responsables del gobierno corporativo del grupo. Los auditores de los componentes también pueden comunicar las cuestiones a los responsables del gobierno del componente.¹¹⁷ En esas circunstancias, la(s) persona(s) adecuada(s) con las que el auditor del componente se comunica depende de las circunstancias del encargo y de la cuestión a comunicar. En algunos casos, varias ~~componentes~~ entidades o unidades de negocio pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de la entidad de esas ~~componentes~~ entidades o unidades de negocio son los mismos (por ejemplo, consejo común de administración), puede evitarse la duplicación tratando estas ~~componentes~~ entidades o unidades de negocio simultáneamente a efectos de comunicación.

...

Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

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

Este anexo identifica los apartados en la NIGC1¹¹⁸ y de otras NIA que requieren la comunicación de cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIGC 1, Gestión de la Calidad en las Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros u Otros Encargos de Aseguramientos o Servicios Relacionados,

¹¹⁵ Véase, por ejemplo, las Secciones R360.16–360.18 A1 del Código del IESBA.

¹¹⁶ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 5749.

¹¹⁷ NIA 600 (Revisada), apartado 45(i).

¹¹⁸ NIGC 1, *Gestión de la Calidad en las Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros u Otros Encargos de Aseguramientos o Servicios Relacionados*.

apartado 34(e).

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 22, 39(c)(i) y 41–43.
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 15, 20 y 23-25.
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12–13.
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9.
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 7.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información relacionada a revelar*, apartado 38.
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17.
- NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, apartado 25.
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales— Auditorías de Estados Financieros de Grupos* (incluido el trabajo de los auditores de los componentes, apartado 5749).
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros –* apartado 46.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente*, apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), *Modificaciones a la Opinión en el informe del auditor independiente*, apartados 12,14,23 y 30.
- NIA 706, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 12.
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 17-19.

...

NIA 300– PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

...

Requerimientos

...

Actividades de planificación

...

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

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Actividades de planificación

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

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría, sujeto a la finalización de los procedimientos de valoración de riesgos del auditor, puede incluir cuestiones tales como:

- La naturaleza de los recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) que se desplegarán para áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el despliegue de miembros del equipo experimentados para áreas de alto riesgo, o la asignación de expertos para abordar cuestiones complejas;
- La cantidad de los recursos para asignar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el número de miembros del equipo asignados para asistir al conteo del inventario físico en múltiples ubicaciones, la naturaleza y el alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo ~~del trabajo de otros auditores~~ en el caso de auditorías de grupo, o el presupuesto de auditoría en horas para destinar a zonas de alto riesgo;
- El momento en que van a emplearse dichos recursos; por ejemplo, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- Cómo se dirigen, supervisan o utilizan dichos recursos. Por ejemplo, cuándo se espera que se lleven a cabo las reuniones informativas y de información del equipo, cómo se espera que se lleven a cabo las revisiones del gerente y del socio del encargo (por ejemplo, en el sitio o fuera del sitio).

...

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 gestionar la calidad del encargo de auditoría. Muchos de estas cuestiones influirán en la estrategia general de auditoría del auditor y en el 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

...

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS

- El alcance esperado ~~de la cobertura~~ de la auditoría, incluidos ~~el número y las ubicaciones de~~ los componentes ~~que se incluirán~~ en los que se espera realizar el trabajo de auditoría para fines de una auditoría de grupo, y la medida en que los auditores de los componentes estarán involucrados.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad controladora y sus ~~componentes~~ entidades o unidades de negocio que determinan la forma en que debe consolidar el grupo.
- ~~La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.~~
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- ~~La necesidad de una auditoría de los estados financieros individuales, exigida por Ley, además de la auditoría a efectos de consolidación. El requerimiento de una auditoría de estados financieros por motivos legales, reglamentarios o de otro tipo, además del trabajo de auditoría realizado con fines de una auditoría de grupo.~~

...

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

...

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

...

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

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320¹¹⁹ y, cuando proceda:
 - La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente ~~para los componentes~~ y su comunicación a los auditores de los componentes, de conformidad con la NIA 600 (Revisada).¹²⁰
 - Las expectativas iniciales sobre las ~~la identificación preliminar de componentes significativos y clases importantes~~ de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar que puedan ser significativas.

...

¹¹⁹ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*

¹²⁰ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes), apartados 24–23 y 40(ε)35–36.

NIA 315 (REVISADA 2019), IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref.: Apartados 13–18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados o valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la importancia del fraude es tal que en la NIA 240 se incluyen requerimientos y orientaciones adicionales en relación con los procedimientos de valoración de riesgos y actividades relacionadas para obtener información que se utiliza para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude.¹²¹ Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientación adicionales para identificar y valorar los riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)¹²² en referencia a las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia a las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)¹²³ en referencia a empresa en funcionamiento; y
- NIA 600 (Revisada)¹²⁴ en referencia a estados financieros de grupos.

...

Discusiones con el equipo del encargo (Ref.: Apartados 17–18)

...

Escalabilidad

...

A45. Cuando un trabajo lo lleva a cabo un equipo del encargo grande, como para una auditoría de estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que la discusión incluya a todos los miembros en una sola discusión (por ejemplo, en una auditoría con múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados sobre todas las decisiones tomadas en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con habilidades o conocimientos específicos y los responsables por ~~el trabajo realizado en de las auditorías de~~ los componentes, delegando la discusión con otros miembros, tomando en consideración la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

...

¹²¹ NIA 240, apartados 12– 27.

¹²² NIA 540 (Revisada), *Auditoría de Estimaciones Contables, Incluidas las de Valor Razonable, y de la Información Relacionada a Revelar*.

¹²³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

¹²⁴ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados 28–37)

...

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

...

Riesgos significativos (Ref.: Apartado 32)

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

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor poner más atención en aquellos riesgos que se encuentran en el extremo superior del espectro del riesgo inherente, a través del resultado de ciertas respuestas requeridas, incluyendo:

- La NIA 600 (Revisada) requiere que el auditor del grupo evalúe la idoneidad del diseño y la ejecución de procedimientos de auditoría adicionales para las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros del grupo, o riesgos significativos, sobre los cuales el auditor de un componente determina la procedimientos de auditoría a realizar mayor participación del socio del trabajo del grupo si el riesgo significativo se relaciona con un componente en una auditoría del grupo y para que el equipo del trabajo del grupo dirija el trabajo requerido en el componente por el auditor del componente.¹²⁵

...

NIA 320 – IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

...

Definiciones

9. Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:

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

...

¹²⁵ NIA 600, apartado 30 y 3142.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

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

...

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

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La materialidad de ejecución del trabajo (que, tal como se define, es una o más cantidades) se establece en menos de la materialidad para los estados financieros en su conjunto para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo ~~a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros exceda la materialidad para los estados financieros en su conjunto.~~ De manera similar, la materialidad de ejecución del trabajo relacionada con un nivel de materialidad determinado para una clase particular de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar se establece para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que el agregado de incorrecciones no corregidas y no detectadas en esa clase particular de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar exceda el nivel de materialidad para esa clase particular de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar. La determinación de la materialidad de ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y alcance de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

...

NIA 402– CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

...

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

...

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relativos a los servicios proporcionados por la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la

entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor usuario que utiliza el trabajo de otro auditor puede encontrar útil la guía en la NIA 220600 (Revisada)¹²⁶ en lo que se refiere a determinar la competencia y capacidades del otro, ~~comprender a otro~~ auditor (incluida la independencia y ~~competencia profesional~~ de ese auditor), la dirección y la supervisión ~~participación en la en el trabajo~~ del otro auditor, en la ~~planificación de la~~ naturaleza, oportunidad y el alcance del trabajo asignado al otro auditor, y en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

...

NIA 501 — EVIDENCIA DE AUDITORÍA — CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref.: Apartado 4(a))

...

A3. Entre las cuestiones relevantes para la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, la materialidad de las existencias y los riesgos de incorrección material correspondientes a las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. ~~La NIA 600¹²⁷ trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.~~
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620¹²⁸ trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

¹²⁶ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros*. NIA 600, *Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, en el apartado 2 establece: “Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran...”. Véase también el apartado 19 de la NIA 600.

¹²⁷ NIA 600, *Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

¹²⁸ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

...

NIA 510—ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA—SALDOS DE APERTURA

...

ANEXO

...

Ejemplo 1:

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).¹²⁹
- ...

...

Ejemplo 2:

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 550 – Partes vinculadas

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

...

Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas

...

Identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref.: Apartado 13(a))

...

¹²⁹ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

A13. En el contexto de una auditoría de grupo, la NIA 600 (Revisada) requiere que el ~~equipo del encargo auditor del grupo solicite a los auditores de los componentes que comuniquen de manera oportuna las relaciones con partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el auditor del grupo proporcione al auditor de cada componente una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el equipo del encargo del grupo.~~¹³⁰ Cuando la entidad es un componente dentro de un grupo, esta Dicha información proporciona una base útil para las indagaciones del auditor del grupo ante la dirección con respecto a la identidad de las partes vinculadas ~~de la entidad~~.

...

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref.: Apartado 20)

...

Transacciones significativas con partes relacionadas identificadas fuera del curso normal de los negocios de la Entidad

Evaluación de la justificación comercial de transacciones significativas con partes relacionadas (Ref.: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
 - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo ~~consolidado~~).
 - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
 - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
 - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
 - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500,¹³¹ considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

...

¹³⁰ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes), apartado 32(b)40(e)

¹³¹ NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado 11.

NIA 570 (REVISADA), *EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO*

...

ANEXO

...

Ejemplo 1 – Opinión no modificada cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y la revelación en los estados financieros es adecuada.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).¹³²**

...

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

Ejemplo 3 – Opinión desfavorable cuando existe una incertidumbre material y no es revelada en los estados financieros

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- ...

...

¹³² NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

NIA 610 (REVISADA 2013)– UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización

...

Determinar la naturaleza y alcance del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y alcance del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref.: Apartados 17–19)

...

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
- Observaciones de recuentos de existencias.
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
- Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
- ~~En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600).¹³³~~

...

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría (Ref.: Apartados 5, 26–28)

A31. En las jurisdicciones en las que exista una disposición legal o reglamentaria que prohíba la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, es importante en las circunstancias de una auditoría de grupo que los auditores el auditor del grupo consideren si la prohibición se extiende a los auditores de los componentes y, en tal caso, aborden esta cuestión en la comunicación a los auditores de los componentes.¹³⁴

¹³³ NIA 600, *Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

¹³⁴ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los*

...

NIA 700 (REVISADA) – FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DEL AUDITOR, SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

...

Requerimientos

...

Informe del auditor

...

Informe del auditor para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

...

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

...

39. La sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros del informe del auditor además deberá: (Ref.: Apartado A50)

...

(c) Cuando aplica la NIA 600 (Revisada),¹³⁵ describir con más detalle las responsabilidades del auditor en el grupo del encargo de auditoría al establecer que:

- (i) Las responsabilidades del auditor son planificar y realizar la auditoría del grupo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información financiera de las entidades o unidades actividades de negocios dentro del grupo como base para ~~expresar~~ formar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
- (ii) El auditor es responsable por la dirección, supervisión y revisión ejecución del trabajo de auditoría realizado para los fines de una auditoría de grupo; y
- (iii) El auditor sigue siendo el único responsable de la opinión de auditoría.¹³⁶

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Informe de auditoría (Ref.: Apartado 20)

...

Informe del auditor para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

auditores de los componentes), apartado 25(a).40(b)

¹³⁵ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

¹³⁶ NIA 600 (Revisada), apartado 53.

...

Fundamento de la opinión (Ref.: Apartado 28)

Consideraciones específicas para auditorías de grupo

A38. Las auditorías de grupo ~~donde~~ para las cuales hay múltiples fuentes de requerimientos éticos relevantes, incluyendo aquellas concernientes a independencia, la referencia a la jurisdicción en el informe del auditor, generalmente se relaciona con los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al equipo del encargo auditor del grupo. Esto se debe a que, en una auditoría de grupo, los auditores del componente también están sujetos a los requerimientos de ética que son aplicables a la auditoría del grupo.¹³⁷

A39. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de Ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el ~~equipo del encargo auditor~~ equipo del encargo auditor del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al ~~equipo del encargo auditor~~ equipo del encargo auditor del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética relevantes, incluyendo aquellos concernientes a la independencia en una situación de auditoría de grupo pueden ser complejos. La NIA 600 (Revisada)¹³⁸ proporciona orientación para los auditores en la realización del trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de grupo, incluidas aquellas situaciones en las que el auditor del componente no cumple con los requerimientos de independencia que son relevantes para la auditoría de grupo.

...

ANEXO

...

Ejemplo 1 – Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que cotiza, preparado de conformidad con un marco de presentación fiel

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

¹³⁷ NIA 600 (Revisada), apartados A56–A57, A66–A68A37.

¹³⁸ NIA 600 (Revisada), apartados 25, 27, 49–20

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 (Revisada) aplica).
- ...

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [u otro destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados¹³⁹

...

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

...

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor ejerce el juicio profesional y mantiene el escepticismo profesional a lo largo de la auditoría. Nosotros también:

- ...
- Planificar y llevar a cabo la auditoría del grupo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información financiera de las entidades o actividades comerciales dentro del Grupo con respecto a la información financiera de entidades o unidades de negocio dentro del grupo y el fundamento para expresar formar una opinión sobre los estados financieros consolidados del grupo. Somos responsables por la dirección, supervisión y revisión ejecución del trabajo de auditoría realizado para los fines de una auditoría de grupo. Seguimos siendo los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

...

Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- ...

...

Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad que cotiza, requerida por la ley o regulación. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**

...

¹³⁹ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios".

NIA 701 – COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Determinar cuestiones clave de auditoría (Ref.: Apartados 9–10)

...

Cuestiones que requieren atención significativa del auditor (Ref.: Apartado 9)

...

A15. Diversas NIA requieren comunicaciones específicas con los encargados del gobierno y con otros que puedan estar relacionados a áreas de atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor comunique las dificultades significativas, si las hay, encontradas durante la auditoría a los responsables del gobierno de la entidad.¹⁴⁰ Las NIA reconocen las dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
 - Transacciones con partes vinculadas,¹⁴¹ en particular las limitaciones sobre la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría de que todos los otros aspectos de las transacciones con partes vinculadas (distintas del precio) son equivalentes a aquellas similares a transacciones en condiciones de independencia mutua.
 - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información o individuos por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.¹⁴²
- La NIA 220 establece requerimientos para el socio del encargo en relación con realizar las consultas apropiadas sobre cuestiones difíciles o contenciosas, cuestiones sobre las cuales las políticas o procedimientos de la firma requieren consulta,¹⁴³ y otras cuestiones que, según a juicio profesional del socio del encargo, requieren consulta. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado con otros dentro o fuera de la firma sobre una cuestión técnica significativa, lo cual puede ser un indicador de que es una cuestión clave de auditoría. También se requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, cuestiones y juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría con el revisor de calidad del encargo.¹⁴⁴

...

NIA 705 (REVISADA) – OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

¹⁴⁰ NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21.

¹⁴¹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42.

¹⁴² NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 5749(c).

¹⁴³ NIA 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 35.

¹⁴⁴ NIA 220 (Revisada), apartado 36.

...

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

...

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6(b))

...

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- Los registros contables de un componente importante para el cual se determina que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales para los fines de la auditoría del grupo han sido incautados indefinidamente por las autoridades gubernamentales.

...

ANEXO

...

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material de los estados

financieros Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).¹⁴⁵

...

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable debida a una incorrección material en los estados financieros consolidados

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 (Revisada) aplica).

- ...

...

¹⁴⁵ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a la incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada referente a una sociedad asociada extranjera.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 (Revisada) aplica).
- ...

...

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 (Revisada) aplica).

...

Ejemplo 5 – Denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

...

NIA 706 (REVISADA) – PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

...

Anexo 3

...

¹⁴⁶ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).¹⁴⁶
- ...

...

Anexo 4

...

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 710– INFORMACIÓN COMPARATIVA–CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

...

ANEXO

...

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).¹⁴⁷
- ...

...

¹⁴⁷ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

NIA 720 (REVISADA), RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

...

Lectura y consideración de la otra información (Ref.: Apartados 14–15)

...

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref.: Apartado 14(b))

...

A35. El auditor puede determinar que, hacer referencia a la documentación de auditoría relevante o hacer indagaciones con los miembros relevantes del equipo del encargo, incluidos e los auditores de componentes relevantes, es apropiado como base para la consideración del auditor de si existe una inconsistencia material. Por ejemplo:

- Cuando la otra información describe el cese planificado de una línea importante de productos y, aunque el auditor está al tanto del cese planificado, el auditor puede hacer preguntas al miembro del equipo del encargo relevante que realizó los procedimientos de auditoría en esta área para respaldar la consideración del auditor de si la descripción es materialmente inconsistente con el conocimiento del auditor obtenido durante la auditoría.
- Cuando la otra información describe detalles importantes de una demanda legal abordada en la auditoría, pero el auditor no puede recordarlos adecuadamente, puede ser necesario consultar la documentación de la auditoría donde se resumen dichos detalles para respaldar la memoria del auditor.

A36. Si, y en qué medida, el auditor se refiere a la documentación de auditoría relevante, o realiza indagaciones con los miembros relevantes del equipo del encargo, incluidos e los auditores de los componentes relevantes, es una cuestión de juicio profesional. Sin embargo, puede no ser necesario que el auditor se refiera a la documentación de auditoría relevante, o que haga preguntas a los miembros relevantes del equipo del encargo, incluidos e los auditores de los componentes relevantes, sobre cualquier cuestión incluida en la otra información.

...

Anexo 2

...

Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).¹⁴⁸**
- ...

...

¹⁴⁸ NIA 600 (Revisada), Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).
- ...

...

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 (Revisada) aplica).
- ...

...

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, se asumen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 (Revisada) aplica).
- ...

...

NIA 805 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES- AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta NIA no se aplica a circunstancias en las cuales al informe los procedimientos de auditoría son realizados por el un auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600 (Revisada)).¹⁴⁹

...

¹⁴⁹ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

NIER 2400 (REVISADA)– ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref.: Apartado 1-2)

...

~~*Revisiones de información financiera de los componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades*~~

~~A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades. Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.~~

...

~~*Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref.: Apartado 29)*~~

...

~~Acuerdo de los términos del encargo~~

...

~~Revisión de componentes de entidades de grupos~~

~~A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, se puede realizar una revisión de la información financiera de un componente de acuerdo con esta NIER. El auditor del grupo también puede especificar procedimientos adicionales para complementar el trabajo realizado para la revisión realizada en virtud de esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad componente, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.~~

...

~~*Realización del encargo*~~

...

~~Conocimiento del profesional ejerciente (Ref.: Apartado 45–46)~~

...

~~A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:~~

- ~~• Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.~~

- ...

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref.: Apartado 47, 55)

...

A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y alcance planificados de los procedimientos tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.

...

Procedimientos analíticos (Ref.: Apartado 46–47, 49)

A90. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización del conocimiento del profesional ejerciente sobre la entidad y su entorno, para poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- Identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o medias, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.
- Obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Sirven como procedimientos adicionales cuando el profesional ejerciente se entera de cuestiones que le hacen creer que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de dicho procedimiento adicional es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costos entre centros de utilidades, sucursales u otros componentes ~~de centros de utilidades, sucursales u otros componentes~~ de la entidad, para proporcionar evidencia sobre la información financiera contenida en partidas o información a revelar contenidas en los estados financieros

...

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

El IAASB y el IFAC no aceptan responsabilidad por la pérdida causada a cualquier persona que actúe o se abstengan de actuar basándose en el material de esta publicación, si tal pérdida es causada por negligencia o de otra forma.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en fase de consulta, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y sujetas a derechos de autor.

Copyright © Abril 2022 por IFAC. Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (por ejemplo, referencia profesional o investigación) o se puede comprar en www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otro uso similar de este documento.

El 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los E.E. U.U. y en otros países.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver [permissions](#) o contacte permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

“Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)* de la International Auditing and Assurance Standards Board publicada en la lengua inglesa por la International Federation of Accountants (IFAC) en abril de 2022, ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en octubre de 2022, y se reproduce con permiso de la IFAC. El texto aprobado de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)* es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de *International Standard on Auditing 600 (Revised), Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)* © Abril de 2022 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)* © 2022 Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *International Standard on Auditing 600 (Revised), Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. April, 2022.

Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org”.