

International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants

BORRADOR PARA DISCUSION PÚBLICA

Información sobre los Estados Financieros Auditados:

Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Propuestas Nuevas y Revisadas

SOLICITUD DE COMENTARIOS

Este Borrador para discusión pública, Información sobre los Estados Financieros Auditados: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Propuestas Nuevas y Revisadas, lo desarrolló y aprobó el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Las Propuestas de este Borrador para discusión pública se pueden modificar a la luz de los comentarios que se reciban antes de su emisión en forma definitiva. Los comentarios se requieren al 22 de noviembre de 2013.

Se pide a los encuestados que envíen sus comentarios electrónicamente a través del sitio web del IAASB, utilizando el enlace “Enviar un Comentario”. Favor de enviar sus comentarios tanto en archivo PDF como en archivo Word. (Al enviarlos recibirán una recibo de confirmación _ si no lo reciben, por favor contactar a Ameerah Brailsford al correo ameerahbrailsford@iaasb.org). Todos los comentarios se considerarán asuntos de interés público y finalmente serán publicados en el sitio web.

Esta publicación puede descargarse gratis del sitio web de IAASB: www.iaasb.org. El texto aprobado se publica en el idioma inglés.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y aseguramiento y guías, para ser utilizados por todos los contadores profesionales bajo un proceso de establecimiento de normas compartidas que involucra al Consejo Supervisor del Interés Público, el cual supervisa las actividades del IAASB, y el Grupo Asesor Consultivo del IAASB, el cual proporciona información de interés público para el desarrollo de normas y guías.

El objetivo del IAASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas, de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento nacionales e internacionales, de este modo mejorando la calidad y consistencia de la práctica, alrededor del mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento globales.

Las estructuras y procesos que soportan las operaciones del IAESB son proporcionadas por la International Federation of Accountants (IFAC).

Copyright© Julio 2013 por la International Federation of Accountants (IFAC). Para copyright, marca registrada, e información sobre permisos, referirse a la página 162.

CONTENIDO

Memorándum aclaratorio

Introducción

Antecedentes

Asuntos sobre los que se busca retroalimentación

Informe del auditor ilustrativo

Propuestas significativas

Resumen de preguntas específicas para los encuestados

Borrador para Discusión Pública Información sobre los Estados Financieros Auditados:

Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Propuestas Nuevas y Revisadas

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros

NIA 701 Propuesta, Comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

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

NIA 570 (Revisada) Propuesta, Negocio en marcha

NIA 705 (Revisada) Propuesta, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente

NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

Modificaciones Propuestas de conformidad a otras NIA

Memorándum aclaratorio

Introducción

1 Este memorándum proporciona los antecedentes de y una explicación sobre las Propuestas de informe del auditor del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Las Propuestas incluyen una nueva Norma Internacional de Auditoría (NIA) y varias NIA Revisadas Propuestas ("las NIA Propuestas"). El IAASB aprobó por unanimidad las NIA Propuestas en Junio 2013 para discusión pública.

Las NIA Propuestas, y las mejoras importantes al informe del auditor son:

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros	Revisiones para establecer nuevos elementos de información requeridos, incluyendo el requerir al auditor que incluya una declaración explícita de la independencia del auditor y revelar la fuente(s) de los requisitos de ética relevantes, y para ilustrar estos nuevos elementos en los ejemplos de informe del auditor.
NIA 701 Propuesta, Comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente	Nueva norma Propuesta para establecer requerimientos y lineamientos para la determinación del auditor y la comunicación de asuntos importantes de auditoría. Los asuntos importantes de auditoría, los cuales son seleccionados de los asuntos comunicados a los responsables del gobierno de la entidad, se requieren que sean comunicados en el informe del auditor sobre los estados financieros de las empresas que cotizan en bolsa. Los auditores de los estados financieros de entidades distintas a las que cotizan en bolsa pueden ser requeridas, o pueden decidir, comunicar los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor.
NIA 260 (Revisada) Propuesta, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A la luz de la NIA 701 Propuesta, las modificaciones a las comunicaciones del auditor con los responsables del gobierno de la entidad requeridas, por ejemplo, para incluir la comunicación sobre los riesgos significativos identificados por el auditor.
NIA 570 (Revisada) Propuesta, Negocio en marcha	Las modificaciones para establecer los requerimientos de información del auditor relativos al negocio en marcha, y para ejemplificar esta información dentro del

	informe del auditor bajo circunstancias. Diferentes
NIA 705 (Revisada) Propuesta, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente	Modificaciones para aclarar como los nuevos elementos de información requeridos en a NIA 700 (Revisada) se afectan cuando el auditor expresa una opinión modificada, y para actualizar los informes del auditor ilustrativos en consecuencia.
NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	Modificaciones para aclarar la relación entre los párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones y los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor.
Modificaciones Propuestas de conformidad con otras NIA	Modificaciones de conformidad, relativas a la comunicación de asuntos importantes de auditoría.

2 La IAASB continúa buscando la información del auditor sobre otra información. Los encuestados en las discusiones públicas previas del IAASB, apoyaron ampliamente dicha información, y el IAASB está en el proceso de considerar los comentarios del borrador para discusión pública de la NIA 720 (Revisada) Propuesta, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados. Al estar pendiente la finalización de la NIA 720 (Revisada) Propuesta, la 700 (Revisada) Propuesta incluye un requerimientos para el auditor para informar de conformidad con la 720 (Revisada) Propuesta, y el informe del auditor ilustrativo en ella, incluye un marcador para la sección de Otra Información. Estos elementos de la de la NIA 700 (Revisada) Propuesta serán finalizados una vez que la revisión de la NIA 720 esté terminada, debido a esto el informe sobre otra información entrará en vigor al mismo tiempo que las otras mejoras tratadas en las NIA Propuestas.

ANTECEDENTES

3 La opinión del auditor sobre los estados financieros es valiosa, sin embargo, muchos han pedido que el informe del auditor sea mas informativo – en particular, que los auditores proporcionen información más relevante para los usuarios con base en la auditoría realizada.

4 La NIA Propuestas adjuntas, cuyo objetivo es mejorar el informe del auditor sobre los estados financieros auditados, responden a este llamado.

5 Las NIA Propuestas representan la culminación de las deliberaciones del IAASB a la fecha sobre el tema del informe del auditor, que fueron informados por la búsqueda internacional, consultas públicas, y participación de interesados llevados a cabo por el IAASB. El proceso del IAASB a la fecha incluye:

- Investigación académica internacional conjunta sobre la percepción del usuario del informe del auditor estándar (los informes de la investigación de fecha mayo-septiembre 2009 se encuentran disponibles en el sitio web del IAASB).
- Documento de consulta mayo 2011, Mejorar el valor del informe del auditor: Explorar

opciones para el cambio, el cual incorpora los hallazgos de la investigación mencionada anteriormente y la información obtenida de las conversaciones del IAASB con los interesados alrededor del mundo, y opciones exploradas a la luz de ésta retroalimentación y otros desarrollos nacionales.

- Junio 2012, Invitación para comentarios (ITC), Mejorar el informe del auditor, el cual busca puntos de vista sobre una dirección indicativa de como mejorar la forma y lo que los auditores comunican a los usuarios a través del informe del auditor.
- Tres mesas redondas globales, y participación adicional para solicitar retroalimentación sobre la dirección indicativa mencionada en el ITC de fecha Junio 2012.
- Monitoreo constante de, e interacción con, los legisladores y los organismos que establecen las normas nacionales con las iniciativas de información del auditor.

6 Las señales de esta información fueron claras: El cambio es esencial. Existe apoyo para la dirección que está explorando el IAASB, y para una solución global. Existen retos, pero pueden vencerse. El IAASB está agradecido por el compromiso activo de muchas personas, incluyendo inversionistas, preparadores, reguladores, los organismos que establecen las normas nacionales, y la profesión de auditoría.

Beneficios esperados de las NIA Propuestas

7 Los principales beneficiarios del trabajo del IAASB sobre el informe del auditor serán los inversionistas, analistas y otros usuarios del informe del auditor. Una auditoría aumenta la credibilidad de los estados financieros y puede directa o indirectamente mejorar la calidad de la información financiera. Debido a que el informe del auditor es el entregable importante que abarca los resultados del proceso de auditoría para los usuarios de los estados financieros auditados, el IAASB tiene el punto de vista sobre que los cambios en la información del auditor pueden tener beneficios positivos para la calidad de la auditoría o la percepción de los usuarios sobre ella¹. Esto a su vez puede aumentar la confianza que los usuarios tienen en la auditoría y en los estados financieros, lo cual es de interés público.

Los principales beneficiarios del trabajo del IAASB sobre el informe del auditor serán los inversionistas, analistas y otros usuarios del informe del auditor.

8 Adicionalmente, el IAASB cree que los siguientes beneficios, entre otros, pueden realizarse como resultado de las NIA Propuestas:

- Mejorar el valor comunicativo del informe del auditor, proporcionando mayor transparencia acerca de la auditoría que fue realizada.
- Incrementar la atención de la administración y de los encargados del gobierno de la entidad en las revelaciones de los estados financieros a las que se hace referencia en el informe del auditor (por ejemplo, asuntos importantes de auditoría, negocio en marcha, etc.), lo cual puede mejorar aún más la calidad de la información financiera.

¹ Como se explica en el documento de consulta reciente el IAASB. Marco para una Auditoría de Calidad

- Renovar el enfoque del auditor sobre los asuntos a informar, lo cual puede resultar indirectamente en un incremento del escepticismo profesional, entre otros colaboradores para la calidad de la auditoría.
- Mejorar las comunicaciones entre el auditor y los encargados del gobierno de la entidad, por ejemplo un diálogo mas robusto sobre los asuntos importantes de auditoría que serán comunicados en el informe del auditor.

9 Las NIA Propuestas representan un cambio significativo en la práctica, pero el mejorar el informe del auditor es visto como crítico para el valor percibido sobre la auditoría de los estados financieros y por lo tanto para la relevancia continua de la profesión de auditoría.

ASUNTOS SOBRE LOS QUE SE BUSCA RETROALIMENTACIÓN

10 El IAASB da la bienvenida a los comentarios sobre todos los asuntos tratados en este Borrador para Discusión Pública.

11 Los aspectos importantes de cambio dentro de las NIA Propuestas, se explican en la sección de Propuestas significativas comenzando en la página 18. Cuando aplica, se mencionan las diferencias importantes con las mejoras sugeridas en la ITC de junio 2012.

12 Esta sección abarca asuntos sobre los que los debates del IAASB se han enfocado, y donde se busca retroalimentación por parte de los encuestados. En general, el IAASB está interesado en retroalimentación referente a:

- Lo apropiado de los requerimientos y del relativo material de aplicación en la NIA 701 Propuesta abarcando la determinación del auditor y la comunicación de los asuntos importantes de auditoría, y de los ejemplos ilustrativos.
- Lo apropiado de los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) Propuesta, que abarca la información del auditor sobre la preocupación de negocio en marcha y la redacción apropiada en los informes del auditor ilustrativos.
- Las implicaciones de otras Propuestas, por ejemplo el requerimiento propuesto acerca de que el informe del auditor incluya una declaración específica sobre la independencia del auditor y la revelación de la fuente o fuentes de los requerimientos de ética relevantes, y la Propuesta de revelar el nombre del socio del trabajo para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa.
- La forma y contenido en general del informe del auditor propuesto.
- Los beneficios y costos anticipados que surgen como resultado de las Propuestas, los cambios que deberán hacerse para implementarlas, y cualquier dificultad importante prevista.

13 Se han incluido preguntas para los encuestados en la sección de Propuestas Significativas para solicitar retroalimentación en específico sobre las NIA Propuestas. Para su conveniencia, las páginas 43-46 enlistan todas las preguntas para los encuestados. El IAASB agradece las respuestas, incluyendo una articulación del razonamiento subyacente de opiniones de los encuestados, aunque sólo algunas de las preguntas listadas son tratadas.

14 Al contestar las preguntas específicas de los encuestados y al proporcionar opiniones generales de las NIA Propuestas, varios interesados pueden encontrar relevantes las siguientes consideraciones y pueden considerar el comentar explícitamente sobre estas áreas:

- Usuarios, reguladores y organismos supervisores de la auditoría, han expresado el deseo de incrementar la transparencia sobre cómo fue realizada la auditoría. El IAASB solicita puntos de vista sobre las NIA Propuestas en éste aspecto, en particular, en relación con la forma y contenido en general del informe del auditor, y sobre los beneficios anticipados que surgen como resultado de esas Propuestas.

- Los procesos por los cuales la administración o los encargados del gobierno de la entidad preparan y presentan los estados financieros, incluyendo las revelaciones correspondientes, pueden verse afectados por los cambios propuestos al informe del auditor. Por consiguiente, el IAASB está interesado en las opiniones de los interesados sobre las implicaciones de las NIA Propuestas a este respecto, incluyendo esfuerzos o costos adicionales esperados.

- El IAASB tiene la opinión de que las NIA Propuestas pueden implementarse de forma proporcional al tamaño y complejidad de la entidad. Los puntos de vista tanto de los preparadores y de los auditores de estados financieros de entidades que no sean entidades que cotizan en bolsa, incluidas las pequeñas y medianas entidades (PYMES), son bienvenidos a este respecto. El IAASB también invita a los participantes a comentar sobre áreas en las que una orientación adicional podría ser útil para ilustrar cómo las NIA Propuestas se pueden implementar de manera proporcionada.

El IAASB está interesado en particular en la opinión sobre la forma y contenido en general del informe del auditor, y los esfuerzos o costos adicionales esperados.

- El IAASB es de la opinión de que sus Propuestas son lo suficientemente flexibles como para que puedan ser implementadas junto con otras leyes o regulaciones nacionales relevantes que puedan existir en ciertas jurisdicciones. La retroalimentación de los organismos que establecen las normas, las instituciones supremas de auditoría y los responsables políticos en relación a la flexibilidad o las dificultades de aplicación percibidas serán bienvenidas, especialmente en aquellas jurisdicciones en las que los enfoques alternativos pueden haber sido aplicados o están siendo considerados como un medio de proporcionar información adicional a los usuarios de la estados financieros. También se desea retroalimentación de los usuarios y otras partes interesadas en cuanto a si el grado de flexibilidad proporcionado puede reducir la comparabilidad de los informes del auditor de las NIA sobre bases globales.

- Reconociendo que muchas naciones en desarrollo han adoptado o están en proceso de adoptar las NIA, el IAASB invita a los encuestados de éstas naciones a comentar las NIA Propuestas, en particular, sobre cualquier dificultad prevista al aplicarlas en sus entornos nacionales respectivos.

- Reconociendo que muchos encuestados tienen la intención de traducir las NIA finales para su adopción en sus propios entornos, el IAASB da la bienvenida a comentarios sobre potenciales asuntos de traducción que pueden notar los

encuestados al revisar las NIA Propuestas.

15 Los comentarios son de gran ayuda cuando éstos se refieren a párrafos en específico, incluyendo las razones para los comentarios y, cuando sea apropiado, realizar sugerencias específicas para cualquier cambio sugerido en la redacción.

16 Cuando los encuestados están de acuerdo con las Propuestas de éste Borrador para Discusión Pública (especialmente aquellos que piden un cambio en la práctica actual), será de gran ayuda para el IAASB que se le haga conocimiento de ello.

Aplicación de la NIA 701 Propuestas en la Práctica

17 Para los auditores en la mayoría de las jurisdicciones, las NIA Propuestas daran como resultado un cambio en el informe del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general. Mientras que la naturaleza y el alcance del cambio dependerá de las circunstancias individuales de las auditorías, la comunicación de los asuntos importantes de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta, representa un cambio particularmente significativo en la práctica.

18 Durante el periodo de discusión pública, el IAASB alienta enfáticamente a las firmas de auditoría (y a los equivalentes del sector público, según aplique) a hacer “pruebas de campo” sobre la aplicación de la NIA 701 Propuesta, y por consiguiente obtener experiencia sobre como puede operar en la práctica.

19 Las pruebas de campo pueden hacerse, por ejemplo, al aplicar la NIA 701 Propuesta sobre una base retrospectiva a varios trabajos de auditoría recientemente terminados, para un amplio rango de circunstancias de trabajos de auditoría, y discutir los resultados con los encargados del gobierno de la entidad y con otras personas involucradas en proceso de información financiera de la entidad. A través de las pruebas de campo, las firmas de auditoría pueden identificar los retos en su implementación que pueden surgir como resultado de las Propuestas, y obtener retroalimentación acerca de los efectos de las Propuestas.

20 Las pruebas de campo también proporcionan a las firmas de auditoría la oportunidad de aprender sobre las consideraciones prácticas, incluyendo cualquier cambio que pueda necesitarse en las políticas internas, procedimientos, y capacitación para apoyar la eventual implementación de la norma Propuesta en la práctica.

21 El IAASB solicita retroalimentación sobre las experiencias de las pruebas de campo como parte de comentario en respuesta a éste Borrador para Discusión. Es esencial que el IAASB esté plenamente conciente de esa retroalimentación para que NIA 701 final sea tanto fuerte como factible en la práctica.

El IAASB alienta enfáticamente a las firmas de auditoría y a los equivalentes del sector público, a hacer “pruebas de campo” sobre la aplicación de la NIA 701 Propuesta

la

22 Un documento preparado por el personal, enfatizando las consideraciones que pueden

ser de utilidad para aquellos que planeen llevar a cabo pruebas de campo, estará disponible a principios de agosto 2013 en el sitio web del IAASB.

Vigencia

23 Al fijar la fecha de vigencia de una NIA nueva o revisada que afecta el esfuerzo de trabajo del auditor en la realización de una auditoría, el IAASB normalmente proporciona un período de por lo menos 12 a 15 meses después de la emisión del norma final² para fines de traducción, adopción nacional y aplicación (incluida la capacitación y los cambios en las metodologías de auditoría las firmas). Este período de aplicación normalmente termina, y la NIA nueva o revisada entra en vigor al comienzo del ciclo de auditoría aplicable - es decir, "para las auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o posteriores al [fecha]".

24 Mientras que las NIA Propuestas tratan principalmente con consideraciones de información, lo cual generalmente involucra decisiones del auditor dirigidas hacia el final del proceso de auditoría, hay aspectos de las NIA Propuestas, (en particular la NIA 701 Propuesta, las revisiones relacionadas con la NIA 260 y las modificaciones a las NIA210), que pueden tener implicaciones para las acciones del auditor al inicio o cerca del inicio del trabajo de auditoría. Por ejemplo, al aplicar la NIA 701 Propuesta, el IAASB cree que los auditores deben considerar asuntos que probablemente se determinen como asuntos importantes de auditoría, y como deben comunicarse, conforme desarrollan el plan de auditoría.

25 En consecuencia, asumiendo que las NIA Propuestas se emiten como normas finales en el cuarte trimestre de 2014, la fecha posible de entrada en vigor podría ser para los periodos terminados en o posteriores al 15 de diciembre de 2015 – es decir, para los periodos de información al 31 de diciembre de 2016. Si éste fuera el inicio de la vigencia, el informe del auditor mejorado estaría disponible para los usuarios a principios del 2017.

26 Es importante, sin embargo, las mejoras al informe del auditor tienen efecto tan pronto como sea posible. Por lo anterior, el IAASB está interesado en las opiniones acerca de si, en el supuesto de que se emiten las normas finales en el cuarto trimestre de 2014, una fecha de vigencia anterior sería factible, por ejemplo, para las auditorías de estados financieros de periodos terminados en o posteriores al 15 de diciembre de 2015 - es decir, para periodos de información al 31 de diciembre de 2015 – y si la adopción temprana se debe permitir y alentar.

Revisión post-implementación

27 El IAASB pretende llevar a cabo una revisión post-implementación de las NIA Propuestas, después de que los auditores, reguladores, organismos que establecen las normas nacionales y los usuarios del informe del auditor, hayan tenido un periodo de experiencia con las NIA Propuestas y con el nuevo informe el auditor resultado de su

² Las normas finales son emitidas después de ser aprobadas por el IAASB y de que el Consejo Supervisor del Interés Público ha confirmado que se ha seguido el debido proceso en su desarrollo (lo cual ocurre generalmente en el trimestre posterior a la aprobación del IAASB).

aplicación. El objetivo de la revisión post-implementación será el informar a IAASB acerca de si las NIA Propuestas ha alcanzado el efecto pretendido, y para ayudarlo en, entre otras cosas a:

- Determinar si una aplicación más amplia de las Propuestas, que inicialmente están limitadas para las auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa, será de interés público;
- Identificar los retos en la implementación y las posibles áreas de mejora dentro de las normas;
- Entender la forma en la que los requerimientos de las NIA Propuestas han sido adoptados e implementados por varias jurisdicciones a la luz de sus marcos nacionales; y
- Considerar si son necesarias mayores mejoras al informe del auditor, por ejemplo como resultado de desarrollos a nivel nacional.

28 Por lo anterior, el IAASB pretende comenzar la revisión post-implementación después de dos años de la implementación.

INFORME DEL AUDITOR ILUSTRATIVO

29 El informe del auditor ilustrativo a continuación, pretende mostrar el resultado de los cambios propuestos por el IAASB al informe del auditor para el escenario común de opinión “limpia” (es decir, no modificada) emitida sobre una auditoría de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza en bolsa, preparados de conformidad con la Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). No se han identificado incertidumbres materiales relacionadas a eventos o condiciones que pueden arrojar dudas sobre la habilidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta.

30 También reconoce que las otras responsabilidades de información previstas por la ley o regulación nacional, podrían ser incluidas en el informe del auditor (por ejemplo, la información sobre retribuciones de los Directores), aunque éstas otras responsabilidades no están especificadas.

31 Este reporte también incluye como Ilustración 2 en el Apéndice de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, la cual proporciona mayores detalles específicos sobre contexto en el cual será emitido dicho informe. La referencia a donde se encuentran los informes del auditor ilustrativos de varias circunstancias, se incluyen en las NIA Propuestas se presentan en la página 17.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los Accionistas de la Compañía ABC [u Otro Destinatario Apropiado]

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados³

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados, y sus flujos de efectivo consolidados por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros consolidados del Grupo, los cuales comprenden el estado de posición financiera consolidado al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de Estados Financieros Consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo en el sentido de [indicar los elementos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión.

Asuntos importantes de auditoría (ver preguntas 1-8)

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos abajo, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

Los cuatro temas específicos que se presentan a continuación son meramente con

³ El subtítulo de "Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo "Informe sobre Otros Requerimientos Legales y Regulatorios" no aplica.

propósitos de ilustración. Esta sección puede adaptarse a los hechos y circunstancias de cada trabajo de auditoría individual y a la entidad. Por consiguiente, el IAASB intencionalmente ha redactado estos ejemplos, de manera que ilustren que los asuntos importantes de auditoría varían en términos del número y selección de los temas a abordar y la naturaleza en la que deben describirse, y pretenden ser consistentes con las revelaciones en los estados financieros consolidados de la entidad.

Plusvalía

Bajo las NIIF, se requiere que el Grupo pruebe anualmente el monto de su plusvalía para determinar su deterioro. Esta prueba de deterioro anual fue significativa para nuestra auditoría debido a que el proceso de evaluación es complejo y altamente crítico y se basa en supuestos que están afectados por las expectativas futuras del mercado o por las condiciones económicas, particularmente en [Países X y Y]. Como resultado, nuestros procedimientos de auditoría incluyeron, entre otros, utilizar la valuación de un experto para ayudarnos a evaluar los supuestos y metodologías utilizadas por el Grupo, en particular las relacionadas con el crecimiento de los ingresos previstos y el margen de ganancia para [nombre de las líneas de negocios]. También nos enfocamos en lo apropiado de las revelaciones del Grupo sobre éstos supuestos por los que el resultado de la prueba de deterioro es más sensible, esto es, aquellos que tienen un efecto más significativo en la determinación del monto recuperable de la plusvalía. Las revelaciones del Grupo sobre la plusvalía, están incluidas en la Nota 3, la cual explica específicamente que los pequeños cambios en los supuestos importantes utilizados, puede originar un deterioro en el monto de la plusvalía en un futuro.

Valuación de instrumentos financieros

Las revelaciones del Grupo sobre sus instrumentos financieros estructurados se incluyen en la Nota 5. Las inversiones del Grupo en instrumentos de inversión estructurados representa el [x%] del monto total de sus instrumentos financieros. Debido a que la valuación de los instrumentos financieros del Grupo no se basan en precios cotizados en mercados activos, existe cierta incertidumbre significativa en la medición involucrada en ésta valuación. Como resultado, la valuación de éstos instrumentos fue significativa para nuestra auditoría. El Grupo ha determinado que es necesario utilizar un modelo de entidad desarrollada para valuar estos instrumentos, debido a su estructura única y términos. Cuestionamos el razonamiento de la administración para el uso de un modelo de entidad-desarrollado, y lo discutimos con [los encargados del gobierno de la entidad] y concluimos que el uso de tal modelo era apropiado. Nuestros procedimientos de auditoría también incluyen, entre otros, prueba de los controles de la administración relacionados con el desarrollo y la calibración del modelo y la confirmación de que la administración había decidido que no era necesario hacer ningún ajuste a los resultados del modelo para reflejar los supuestos que los participantes del mercado usarían en circunstancias similares.

Adquisición de Negocio XYZ

Como se describe en la Nota 2, en diciembre de 20X1, el Grupo completó la adquisición del Negocio XYZ. Negocio XYZ era una división de una compañía privada muy grande. Al 31 de diciembre de 20X1, el Grupo completó la contabilidad de la adquisición inicial sobre bases

preliminares. El Grupo finalizará la contabilidad de la adquisición inicial durante 20X2, y los montos registrados al 31 de diciembre de 20X1 podrían cambiar. Nos enfocamos en ésta transacción debido a que es material para los estados financieros consolidados en su conjunto y el hecho de que los valores no han sido asignados previamente a la división como una operación independiente. Adicionalmente, la determinación de los supuestos que conllevan la contabilidad de la adquisición inicial y las vidas útiles asociadas con los activos intangibles adquiridos involucran juicios significativos por parte de la administración, dada la naturaleza de [nombre de la industria].

Reconocimiento de los ingresos relativos a los contratos a largo plazo.

Los términos y condiciones de los contratos a largo plazo del Grupo en su [nombre del segmento] afecta el ingreso que reconoce el Grupo en un periodo, y el ingreso de tales contratos representa un monto material del importe total de ingresos del Grupo. El proceso para medir el ingreso a reconocer en la [nombre de la industria], incluyendo la determinación de la oportunidad de su reconocimiento, involucra significativamente el juicio de la administración. Identificamos el reconocimiento de ingresos de los contratos a largo plazo como un riesgo significativo que requiere consideraciones especiales de auditoría. Esto se debe a que pueden existir acuerdos colaterales que realmente modifican los contratos originales, y dichos acuerdos pueden no registrarse involuntariamente o se oculten deliberadamente y por consiguiente presenten un riesgo de desviación material debida a fraude o error. Adicionalmente a probar los controles que el Grupo tiene sobre sus procesos para entrar en y registrar los contratos a largo plazo y otros procedimientos de auditoría, consideramos que es necesario confirmar los términos de éstos contratos directamente con los clientes y probar los registros diarios efectuados por la administración relativos al reconocimiento de ingresos. Con base en los procedimientos de auditoría realizados, no encontramos evidencia sobre la existencia de contratos colaterales. Las revelaciones del Grupo sobre el reconocimiento de ingresos se incluyen en el resumen de las políticas contables significativas en la Nota 1, así como en la Nota 4.

Negocio en marcha (ver preguntas 9-10)

Los estados financieros consolidados del Grupo han sido preparados utilizando las bases contables de negocio en marcha. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración tenga la intención de liquidar al Grupo o detener las operaciones, o no tiene otra alternativa realista más que hacerlo. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, hemos concluido que el uso de las bases contables de negocio en marcha por parte de la administración, en la preparación de los estados financieros consolidados del Grupo es apropiado.

La administración no ha identificado una incertidumbre material que pueda dar lugar a una duda significativa sobre la capacidad del Grupo de continuar como un negocio en marcha, y por consiguiente no se revela en los estados financieros del Grupo. Con base en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, tampoco hemos identificado dicha incertidumbre material. Sin embargo, ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad del Grupo de seguir como negocio en marcha.

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta). El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración⁴ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los estados financieros consolidados.

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de éstos estados financieros consolidados de conformidad con las NIIF,⁵ y del control interno que la administración determine necesario para permitir la preparación de los estados financieros consolidados libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error. [Los encargados del gobierno de la entidad] son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Grupo. (ver pregunta 13)

Responsabilidad del auditor sobre la auditoría de los estados financieros (ver pregunta 13)

Los objetivos de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de desviaciones materiales, derivadas de fraude o error, y para emitir un informe del auditor que incluye nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material cuando ésta exista. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales cuando, individualmente o en su conjunto, se espera que de forma razonable influyeran en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de éstos estados financieros consolidados.

El material sombreado a continuación puede ser localizado en el Apéndice del informe del auditor (ver párrafo 39 de la NIA 700(Revisada) Propuesta). Cuando la ley o regulación, o las normas de auditoría nacionales expresamente lo permitan, se puede hacer referencia a un sitio Web de la autoridad apropiada que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, el lugar de incluir éste material en el informe del auditor (ver párrafo 40 de la NIA 700(Revisada) Propuesta).

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, ejercemos el juicio profesional y mantenemos es escepticismo profesional a lo largo de la planeación y realización de la

⁴ A lo largo de los ejemplos de informe del auditor en las NIAs Propuestas, puede ser necesario cambiar el término administración para ser reemplazado por otro término que sea apropiado en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular. Por ejemplo, los encargados del gobierno de la entidad, en lugar de administración, pueden tener éstas responsabilidades

⁵ Cuando la responsabilidad de la administración es el preparar los estados financieros consolidados para dar una imagen fiel, esto puede leerse: "La administración es responsable de preparar los estados financieros consolidados que presentan una imagen fiel de conformidad con las NIIF, y por el"

auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de desviaciones materiales de los estados financieros, derivadas de fraude o error, diseñando y aplicando procedimientos de auditoría que responden a esos riesgos, y obteniendo evidencia de auditoría que es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar desviaciones materiales que resulten de un fraude es mayor de las que resulten de un error, ya que el fraude puede involucrar conspiración, falsificación, omisión intencional, tergiversación, o la anulación de un control interno.
 - Obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría para poder diseñar los procedimientos de auditoría apropiados den las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.⁶
 - Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y sus revelaciones correspondientes realizadas por la administración.
 - Evaluar la presentación general, la estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de forma que alcancen una presentación razonable.
 - Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada referente a la información financiera de las entidades y actividades del negocio dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados. Somos responsables de la dirección, supervisión y desempeño del grupo de auditoría. Seguimos siendo los únicos responsables de nuestra opinión sobre la auditoría.

Se nos requiere el comunicar a [los encargados del gobierno de la entidad] lo referente, entre otros asuntos, el enfoque planeado y la oportunidad de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa en el control interno que identifiquemos durante nuestra auditoría.

También se nos requiere proporcionar a [los encargados del gobierno de la entidad] una declaración sobre nuestro cumplimiento con los requerimientos de ética relevantes referentes a la independencia y comunicarles cualquier relación y otros asuntos que puedan, de manera razonable, pensarse que afectan a nuestra independencia, y cuando sea el caso, las salvaguardas relativas.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[La forma y contenido de ésta sección del informe del auditor puede variar dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por la ley, regulación o normas de auditoría nacionales. Dependiendo de los asuntos tratados por otra ley, regulación o las normas de auditoría nacionales, los que establecen las normas nacionales pueden elegir el combinar el informar sobre estos asuntos con la información requerida por las

⁶ Esta oración puede ser modificada, según sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

NIA (mostrar en la sección del informe del auditor sobre los estados financieros), con una redacción en el informe del auditor, que claramente distinga entre el informe requerido por las NIA y el otro informe requerido por la ley o regulación. (ver pregunta 13)]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre]. (ver pregunta 12)

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Nombre del auditor]

[Fecha]

Referencias a los Informes del Auditor Ilustrativos en las NIA Propuestas

La siguiente tabla identifica el lugar en el que los informes del auditor que ilustran diversas circunstancias se incluyen en las NIA Propuestas.

CIRCUNSTANCIAS ⁷	UBICACION
Opinión no modificada (“limpia”) sobre los estados financieros de una entidad que cotiza en bolsa cuando no hay incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que pueden causar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.	Ilustración 1 y 2 en el Apéndice de la NIA 700 (Revisada) Propuesta.
Ejemplo de asuntos importantes de auditoría	Ilustración 1 y 2 en el Apéndice de la NIA 700 (Revisada) Propuesta.
Ilustración de la opción de referirse a la descripción de las responsabilidades del auditor incluidas en un sitio web de una autoridad competente	Ilustración 3 en el Apéndice de la NIA 700 (Revisada) Propuesta.
Una opinión no modificada cuando se	Ilustración 1 del Apéndice de la NIA 570

⁷ Los apéndices en las NIAs 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura, 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes), y 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos, incluyen siete informes de auditoría ilustrativos que necesitarán ser hechos conforme a la presentación preferida del IAASB como se ilustra en las NIAs 700 (Revisada) y 705 (Revisada) Propuestas. La naturaleza de tales modificaciones se refiere únicamente a la actualización de la ubicación y estructura del contenido de los informes ilustrativos y la incorporación de los nuevos elementos de la NIA 700 (Revisada) Propuesta. No deben hacerse cambios a los requerimientos de esas NIAs o a los ejemplos incluidos en los informes ilustrativos, como resultado de esos requisitos. Estas modificaciones se emitirán en el momento en que el IAASB finalice las NIAs Propuestas.

<p>identifica una incertidumbre material relativa al negocio en marcha y se revela adecuadamente en los estados financieros (por ejemplo, la existencia de un párrafo de énfasis relativo al negocio en marcha). La incertidumbre material relativa al negocio en marcha es un asunto importante de auditoría, pero se presenta fuera de la sección Asuntos Importantes de Auditoría.</p>	<p>(Revisada) Propuesta.</p>
<p>Opiniones calificadas y adversas cuando la revelación de una incertidumbre material relativa a negocio en marcha en los estados financieros es inadecuada, ilustrando como el lenguaje en las secciones de Negocio en Marcha y Asuntos Importantes de Auditoría debe ser adaptado, debido a que una incertidumbre material relativa a negocio en marcha es un asunto importante de auditoría, pero se presenta fuera de la sección Asuntos Importantes de Auditoría.</p>	<p>Ilustraciones 2 y 3 del Apéndice de la NIA 570 (Revisada) Propuesta.</p>
<p>Otras opiniones calificadas y adversas, actualizadas por los cambios como resultado de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, ilustrando como debe adaptarse el lenguaje introductorio en la sección de Asuntos Importantes de Auditoría, debido a que el asunto por el cual se modifica la opinión es un asuntos importante de auditoría que no se presenta en la sección de Asuntos Importantes de Auditoría.</p>	<p>Ilustraciones 1-3 del Apéndice de la NIA 705 (Revisada) Propuesta.</p>
<p>Ejemplos de abstenciones de opinión, actualizadas con los cambios resultados de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, y los requerimientos revisados en la NIA 705 (Revisada) Propuesta relativa a la redacción a utilizarse en dichas circunstancias.</p>	<p>Ilustraciones 4-5 del Apéndice de la NIA 705 (Revisada) Propuesta.</p>
<p>Ilustración de un Párrafo de Énfasis para una auditoría de estados financieros de una entidad distinta a las que cotizan en bolsa.</p>	<p>Apéndice 3 de la NIA 706 (Revisada) Propuesta.</p>
<p>Ilustración de la interacción entre la sección de Asuntos Importantes de Auditoría y un Párrafo de Énfasis.</p>	<p>Párrafo A16 de la NIA 706 (Revisada) Propuesta.</p>

Propuestas Significativas

32 Ampliamente, las respuestas a la ITC de Junio 2012 indican un fuerte soporte global, para los objetivos del IAASB al proponer cambios al informe del auditor. Sin embargo, se

expresó una variedad de opiniones sobre como sería mejor efectuar el cambio.

33 El IAASB cree que sus deliberaciones han resultado en un camino hacia a delante apropiado, en respuesta a la retroalimentación recibida. Esta sección describe las mejoras importantes al informe del auditor. Los encuestados son bienvenidos a dar sus puntos de vista sobre cualquier asunto descrito a continuación o dentro de las NIA Propuestas.

Un alto nivel de comparación: Las NIA Propuestas vs. La ITC Junio 2012, Mejoras Sugeridas

34 La siguiente tabla resalta las mejoras importantes al informe del auditor incluidas en las NIA Propuestas, en referencia a las mejoras sugeridas que fueron incluidas en el ITC Junio 2012.

Mejoras importantes que difieren de las mejoras sugeridas en el ITC:

- Informe del auditor sobre “Asuntos Importantes de Auditoría” requerido para auditorías financieras de entidades que cotizan en bolsa. Esto reemplaza el concepto en el ITC “Comentarios del Auditor”, lo cual fue sugerido como un requerimiento para las entidades de interés público (PIEs),
- Una declaración explícita de que el auditor es independiente de la entidad y que ha cumplido con las otras responsabilidades éticas relevantes, revelando la fuente o fuentes de esos requerimientos. Esto afina la declaración sugerida sobre el cumplimiento del auditor con los requerimientos de ética relevantes incluyendo los relativos a independencia, en el ITC.
- Revelación del nombre del socio el trabajo, requerido para las auditorías de los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa, con una “excepción de situación de riesgo”. Esto afina la revelación sugerida del nombre del socio encargado del trabajo para las auditorías de estados financieros de todas las entidades en el ITC.
- Orden y localización preferida de los elementos del informe del auditor requerido, enfatizados a lo largo del informe del auditor ilustrativo. No es obligatorio un orden en específico.

Mejoras importantes, ampliamente consistentes con las mejoras sugeridas en el ITC:

- Ubicación destacada de la opinión del auditor y otra información específica de la entidad en el informe del auditor.
- Informe del auditor sobre negocio en marcha, incluyendo una conclusión sobre lo apropiado del uso de la administración de las bases contables de negocio en marcha, en la preparación de los estados financieros, y una declaración de si se ha identificado un incertidumbre material que haga surgir una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha.
- Informe del auditor sobre otra información (para ser finalizada como parte de un proyecto separado de la NIA 720 Revisada)
- Mejorar la descripción de las responsabilidades del auditor y de las características importantes de la auditoría. La NIA 700 (Revisada) Propuesta, ahora permite que ciertos

componentes de la descripción de las responsabilidades del auditor y de los aspectos importantes de la auditoría, se reubiquen en un apéndice al informe del auditor, o hacer referencia a tal descripción en un sitio web de una autoridad apropiada.

Asuntos Importantes de Auditoría: Nueva NIA 701 Propuesta

Objetivos

35 Los encuestados del ITC apoyaron ampliamente el concepto sugerido de “comentarios del auditor”, reconociendo la necesidad de que el auditor proporcione más información para mejorar el valor de su informe. Muchos fueron de la opinión de que las mejoras al informe del auditor, tales como comentarios del auditor, añadirá mayor valor a la opinión aprobó/falló y ayudará a revitalizar a confianza pública y la confianza en el auditor independiente e incrementará la relevancia de la auditoría.

36 Sin embargo, hubo un número significativo de preocupaciones en relación a la forma de como se describe y el como fue articulado el objetivo propuesto: “... para el informe del auditor para resaltar los asuntos que son, a juicio del auditor, es muy probable que sea muy importante para el usuario entender los estados financieros o la auditoría.”

37 En particular, los encuestados interpretados el objetivo propuesto como que implica que es responsabilidad del auditor determinar que es lo más importante para el usuario de entender sobre los estados financieros. Muchos encuestados estuvieron fuertemente en desacuerdo de que el auditor hiciera eso, y ellos piensan que es explícito en el papel de la administración o de los encargados del gobierno de la entidad, no del auditor, el proporcionar esa información para ayudar a los usuarios a interpretar los estados financieros. También se expresaron preocupaciones acerca de la posibilidad de que la información original acerca de la entidad será proporcionada por el auditor en su informe – confundiendo mas los papeles de la administración, de los encargados del gobierno de la entidad y del auditor.

38 El IAASB está de acuerdo que es importante el evitar confusión sobre las responsabilidades del auditor, la administración y de los encargados del gobierno de la entidad, sobre la revelación de la información acerca de la entidad pero cree que, al proporcionar información sobre los aspectos de la auditoría, el informe del auditor puede proporcionar información de interés para los usuarios.

39 Por lo anterior, el IAASB propone los siguientes objetivos en la NIA 701 nueva:

Los objetivos del auditor son el determinar los asuntos importantes de auditoría y, habiendo formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar esos asuntos describiéndolos en el informe del auditor. (Ver párrafo 6 de la NIA 701 Propuesta.)

Los asuntos importantes de auditoría se definen como aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, son de mayor importancia en a auditoría de los estados financieros del periodo actual. Los asuntos importantes de auditoría son seleccionados de aquellos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad (ver párrafo 7 de la NIA 701 Propuesta).

40 Al formular lo anterior, el IAASB se enfoca en el interés expresado por los usuarios de los estados financieros sobre esos asuntos acerca de los cuales el auditor y los encargados del gobierno de la entidad tiene un dialogo más robusto – con el propósito de entender las áreas de atención significativa del auditor al realizar la auditoría – y las llamadas para una transparencia adicional acerca de esas comunicaciones. Este enfoque es ampliamente consistente con la visión de los encuestados del ITC, sobre que sería apropiado que el auditor señale las áreas de enfoque en la auditoría, o “asuntos importantes de auditoría”, en el informe del auditor.

41 El IAASB cree que la Propuesta de que el auditor comunique los asuntos importantes de auditoría, no solo ayuda a los usuarios a entender esos asuntos que fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros, pero también pueden:

- Ayudar al usuario de los estados financieros a entender a la entidad y las áreas de juicios significativos de la administración en la auditoría de los estados financieros, y esos asuntos son áreas de enfoque al realizar la auditoría.
- Proporcionar a los usuarios de los estados financieros una base para comprometerse más con la administración y con los encargados del gobierno de la entidad acerca de ciertos asuntos relativos a la entidad y a los estados financieros auditados.

La interrelación entre el entendimiento de los usuarios sobre la auditoría y el entendimiento de los usuarios sobre los estados financieros se explica más ampliamente en los párrafos 2-3 y A2-A5 de la NIA 701 Propuesta.

Determinar los Asuntos Importantes de Auditoría

42 Es importante destacar, que los encuestados del ITC respaldaron la opinión del IAASB que los asuntos específicos de la entidad que deben comunicarse en el informe del auditor debe ser una cuestión de juicio profesional, en lugar de que el IAASB designe ciertos temas como asuntos importantes de auditoría que deben comunicarse en todas las circunstancias. Sin embargo, hay áreas relativas a asuntos de importancia en la auditoría que se han sido mencionados constantemente por los inversionistas, reguladores y otros que se prevé que sean comunicados a los encargados del gobierno de la entidad y sobre que información adicional puede ser proporcionada en el informe del auditor.

43 El IAASB ha tomado en cuenta estos comentarios al desarrollar el requerimiento en el párrafo 8 de la NIA 701 Propuesta:

El auditor debe determinar cuales de los asuntos comunicados con los encargados del gobierno de la entidad son asuntos importantes de auditoría. Al hacer esta determinación, el auditor debe tomar en cuenta áreas de atención significativa del auditor al realizar la auditoría, incluyendo:

- (a) Áreas identificadas como riesgos significativos de conformidad con la NIA 315

(Revisada)⁸ o que involucran juicios significativos del auditor.

(b) Áreas en las cuales el auditor encuentra dificultad significativa durante la auditoría, incluyendo lo relativo a obtener evidencia de auditoría suficiente apropiada.

(c) Circunstancias que requieren modificaciones significativas de enfoque planeado del auditor para la auditoría, incluyendo como resultado de la identificación de deficiencias significativas en el control interno.

44 Al desarrollar estos requerimientos propuestos, el enfoque global sobre “áreas de atención significativa del auditor” tiene la intención de ayudar al auditor a reducir los asuntos comunicados con los encargados del gobierno de la entidad a los asuntos importantes de auditoría comunicados en el informe del auditor. Para guiar más el juicio profesional del auditor al determinar los asuntos importantes de auditoría, los requerimientos incluyen factores que el IAASB anticipa que generalmente constituyen esas áreas de atención, por ejemplo, aquellas que cumplen el umbral de “mayor importancia” en la auditoría del periodo actual de los estados financieros.

45 Mas a fondo, había un punto de vista fuerte en respuesta al ITC, sobre que es necesaria una guía apropiada para informar adecuadamente la toma de decisiones del auditor y promover la consistencia del informe del auditor a lo largo de entidades similares. El IAASB ha, por consiguiente, ha desarrollado el material de aplicación relacionado en los párrafos A1-A24 de la NIA 701 Propuesta teniendo esto en mente, y opina los requerimientos y guías propuestos, tomados en su conjunto, proporciona bases suficientes para el proceso de toma de decisiones del auditor.

Comunicar Asuntos Importantes de Auditoría

46 El requerimiento en el párrafo 10 de la NIA 701 Propuesta, pretende ser un principio-base suficiente para permitir el juicio del auditor en cuanto al nivel de detalle, para incluir en el informe del auditor los asuntos importantes de auditoría.

47 El IAASB cree, consistente con los ejemplos incluidos en el ITC, que será útil para la descripción de los asuntos importantes de auditoría incluir una referencia a las revelaciones correspondientes, si las hay, en los estados financieros. Hacer esto permite a los usuarios entender tanto las perspectivas de la administración como las del auditor sobre estos asuntos. Sin embargo, la retroalimentación recibida de los encuestados del ITC indican que la descripción sobre los asuntos importantes de auditoría no puede limitarse a reiterar lo que se revela en los estados financieros o simplemente señalar a esas revelaciones sin que el auditor proporcione un contexto adicional.

48. Por lo anterior, el IAASB está de acuerdo en que, para que la comunicación de los asuntos importantes de auditoría tengan un valor para los usuarios, es necesario que el auditor explique un poco más el porque consideró que ese asunto es de mayor importancia en la auditoría (es decir, para dar una idea sobre el porque el asunto se determino como un asunto importante de auditoría).

⁸ NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de a entidad y de su entorno.

Para poder comunicar los asuntos importantes de auditoría que tienen valor para los usuarios, es necesario que el auditor de una idea sobre porque el asunto se determinó como un asunto importante de auditoría.

49. El IAASB tuvo un importante debate sobre si sería necesario, o apropiado, en todos los casos requerir a los auditores que incluyan una discusión sobre los procedimientos del auditor o el resultado de tales procedimientos (por ejemplo, hallazgos o conclusiones) en la descripción de un asunto importante de auditoría. Quienes respondieron a la ITC expresaron su preocupación por la posibilidad de que los asuntos importantes de auditoría se perciban como garantía separada u "opiniones parciales", las cuales se ven como inconsistentes con el hecho de que los procedimientos del auditor están diseñados en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto. Es probable que también existan desafíos en el resumen de los procedimientos del auditor en áreas complejas de forma clara y concisa - los auditores han expresado su preocupación de que los usuarios pueden subestimar incorrectamente el trabajo que ha realizado el auditor, y los inversionistas han señalado que dicha información es probable que se convierta en repetitiva a través del tiempo. En definitiva, el IAASB considera que es necesario que la NIA 701 Propuesta permita la flexibilidad para que el auditor determine si puede ser necesario, al explicar por qué determinó que un tema es un asunto importante de auditoría, describir su efecto sobre la auditoría, en lugar de exigir un análisis sobre los procedimientos de auditoría o una conclusión en todos los casos.

50 Los párrafos A30-A43 de la NIA 701 Propuesta, presenta material de aplicación detallado para apoyar el juicio profesional del auditor sobre la naturaleza y extensión de las descripción de un asunto importante de auditoría, incluyendo la suficiencia y lo apropiado de la descripción y si es necesario el describir el efecto sobre el asunto importante de auditoría. Entre otras cosas, este material de aplicación abarca:

La NIA 701 Propuesta incluye una guía detallada para ayudar al juicio profesional del auditor sobre como los asuntos de auditoría deben ser comunicados en el informe del auditor.

- Aspectos que el auditor puede incluir para permitir que la descripción de un asunto importante de auditoría sea específico de la entidad, por ejemplo explicar factores que pueden haber influenciado a la evaluación de riesgos del auditor o enfoque sobre el asunto o resaltar las comunicaciones importantes con los encargados del gobierno de la entidad.
- Como los factores y guías relativas a la determinación de los asuntos importantes de auditoría, así como la documentación de auditoría subyacente, pueden ayudar al auditor en la preparación de la descripción de un asunto importante de auditoría.
- Los retos al comunicar los asuntos importantes de auditoría, por ejemplo en relación con los asuntos importantes de auditoría que se ven como más sensibles, incluyendo los relativos a riesgo de fraude o deficiencias significativas en el control interno, o cuando el auditor puede encontrar necesario el proporcionar información adicional sobre la entidad.
- Los enfoques potenciales para describir el efecto de un asunto importante de auditoría en la auditoría, lo cual puede incluir un visión general de los procedimientos realizados, el enfoque del auditor sobre el tema o una indicación del resultado de los procedimientos del auditor.
- Como la descripción de los asuntos importantes de importantes puede ser influenciada por la naturaleza y extensión de las revelaciones de la entidad en los estados financieros.

Ejemplos Ilustrativos sobre Asuntos Importantes de Auditoría

51 Ejemplos ilustrativos de los asuntos importantes de auditoría están incluidos en el informe del auditor ilustrativo en las páginas 13-16. Se han tomado intencionalmente, diferentes enfoques al desarrollar las ilustraciones de los asuntos importantes de auditoría. Esto se ha hecho para mostrar como los juicios del auditor sobre la naturaleza y extensión de la descripción, y la información que se debe incluir al explicar los asuntos importantes de auditoría pueden variar dependiendo de la situación.

- El primer ejemplo pretende explicar como ciertos factores específicos de la entidad, relacionada con países y líneas de negocios afectadas por la prueba de deterioro de la plusvalía. Describe ciertos procedimientos y áreas de enfoque y el uso de la valuación de un experto, pero no incluye una conclusión o hallazgos. Se ha hecho una referencia a aspectos importantes en particular sobre las revelaciones de la administración.

- El segundo ejemplo incluye una referencia a la información específica de la entidad que se espera sea revelada en las notas a los estados financieros relativos a los tipos de modelos utilizados en la valuación de los instrumentos financieros de la entidad. Hace referencia a las comunicaciones importantes con los encargados del gobierno de la entidad, y describe ciertos procedimientos de auditoría. El ejemplo también incluye una conclusión en relación con lo apropiado del uso del modelo desarrollado por la entidad.

- El tercer ejemplo pretende resaltar que una adquisición significativa fue un área difícil de la auditoría, a la luz de las circunstancias explicadas. No se incluye una mención explícita de los procedimientos o hallazgos; sin embargo, se hace referencia al hecho de que los montos registrados a la fecha del balance general podrían cambiar en el futuro, ilustrando como el auditor debe poner atención a los aspectos importantes de las revelaciones de la administración.

- El cuarto ejemplo incluye referencia al riesgo de desviaciones materiales debidas a un fraude con respecto al reconocimiento de ingresos. Es probable que sea un área sensible debido a que la referencia a un riesgo de fraude no es probable que se revele en los estados financieros. Se incluye una conclusión en este ejemplo, para ilustrar el resultado de los procedimientos específicos del auditor para responder a este riesgo (es decir, confirmación de los términos de los contratos).

52 Para que los asuntos importantes de auditoría tengan el valor que los usuarios están buscando, el IAASB piensa que será necesario en la práctica que los auditores describan los asuntos importantes de auditoría de la forma más específica como sea posible en el contexto de la auditoría del periodo actual. Adicionalmente, los auditores necesitan tomar los pasos necesarios para evitar, a lo largo del tiempo, que las descripciones de los asuntos importantes de auditoría se vuelvan reiterativos.

53 La información sobre la entidad incluida en los asuntos importantes de auditoría incluye probablemente resalta o resume los aspectos importantes de la revelación de la entidad sobre el asunto. Además, en respuesta a las preocupaciones sobre que el auditor proporcione información original sobre la entidad, la NIA 701 Propuesta sugiere que el auditor trate de evitarlo (ya que esto es responsabilidad de la administración de la entidad y de los encargados del gobierno) a menos, que a juicio del auditor, la información adicional

que el auditor proporcione sea crítica para su descripción sobre los asuntos importantes de auditoría y que el proporcional dicha información no esté prohibido por la ley o regulación.

PREGUNTAS

1. ¿Los usuarios de los estados financieros creen que la introducción de una nueva sección en el informe del auditor que describa los asuntos que el auditor determinó como muy significativos en la auditoría, aumentará la utilidad del informe del auditor? Si no, ¿por qué?
2. ¿Los encuestados creen que los requerimientos propuestos y el material de aplicación relacionado en la NIA 701 Propuesta proporcionan un marco apropiado para guiar el juicio del auditor a determinar los asuntos importantes de auditoría? Si no, ¿por qué? ¿Los encuestados creen que la aplicación de la NIA 701 Propuesta resultará en juicios del auditor razonablemente consistentes acerca de los asuntos que se determinan como asuntos importantes de auditoría? Si no, ¿por qué?
3. ¿Los encuestados creen que los requerimientos propuestos y el material de aplicación relacionado, de la NIA 701 Propuesta, proporciona suficiente dirección para permitir que el auditor considere apropiadamente lo que debe incluirse en las descripciones individuales de los asuntos importantes de auditoría que se comunican en el informe del auditor? Si no, ¿por qué?
4. ¿Cuál de los ejemplos ilustrativos de los asuntos importantes de auditoría, o aspectos de ellos, encuentran útiles o informativos los encuestados y por qué? ¿Cuáles ejemplos, o aspectos de ellos, se observaron como menos útiles o que les falta información valiosa, y por qué? Se invita a los encuestado a proporcionar retroalimentación adicional sobre la utilidad de los ejemplos individuales sobre asuntos importantes de auditoría, incluyendo áreas de mejoras.

Aplicabilidad de la NIA 701 Propuesta

54 Se sugirió en la ITC que el concepto de “comentarios del auditor” en el informe del auditor puede aplicarse a auditorías de entidades de interés público (PIEs). Mientras que notaron los beneficios potencial de hacerlo, los encuestados de la ITC reconocieron que los retos de establecer una definición global aceptada de las PIEs, y sugirieron que sería más apropiado para el IAASB limitar inicialmente sus Propuestas para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa. Además, la definición de PIEs tal y como está utilizada en las NIA actualmente fue concebida por el Comité de Ética Internacional para Contadores (IESBA) para efectos de independencia y no para diferenciar los requerimientos de información del auditor. El IAASB está de acuerdo, y cree que la revisión post-implementación planeada puede informarle si la aplicación global de la NIA 701 e las entidades distintas a las que cotizan en bolsa, incluyendo la aplicación a las PYMES que no cotizan, puede ser apropiado en un futuro.

55 Sin embargo, el IAASB reconoce que la ley, regulación o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el auditor de entidades que no cotizan en bolsa (por ejemplo, PIEs, entidades del sector público, o todas las entidades) en una jurisdicción en particular, comunicar los asuntos importantes de auditoría. También sabe por los encuestados de la

ITC, que los auditores de estados financieros de las entidades distintas a las que cotizan en bolsa, podrían querer utilizar el nuevo mecanismo de asuntos importantes de auditoría voluntariamente. Por consiguiente el IAASB cree que es importante, si los asuntos importantes de auditoría son comunicados en auditorías de estados financieros de entidades distintas a las que cotizan en bolsa (ya sea voluntariamente o requerido por una ley o regulación), tales asuntos deben ser determinados y comunicados de la misma forma que los de las entidades que cotizan (ver párrafo 4 de la NIA 701 Propuesta y los párrafos 30 y A30-A31 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta).

56 A la luz de la posibilidad de que los auditores de entidades distintas a las que cotizan en bolsa comuniquen los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, o que la administración o los encargados del gobierno de la entidad le requieran hacerlo, el IAASB ha propuesto modificaciones limitadas a la NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría. Específicamente, si a el auditor de los estados financieros de una entidad distinta a las que cotizan en bolsa no se le requiere comunicar los asuntos importantes de auditoría, pero tiene la intención de hacerlo, se ha establecido un nuevo requerimiento para que el auditor incluya una declaración en la carta del trabajo de auditoría en relación con esa intención. Esto es tanto una consideración práctica relevante y una importante para el principio de que la forma y el contenido del informe del auditor es responsabilidad exclusiva del auditor. Además, el material de aplicación aclara que en algunas jurisdicciones puede ser necesario que el auditor incluya una referencia a la posibilidad de comunicar asuntos importantes de auditoría en los términos del trabajo de auditoría con el fin de mantener la capacidad de hacerlo (por ejemplo, debido a la requisitos legales o regulatorio, incluyendo las relativas a la confidencialidad).

57 También se proponen revisiones al Apéndice de la NIA 210 que contiene un ejemplo de una carta del trabajo de auditoría, para alinearla con los cambios a la descripción de las responsabilidades del auditor en la NIA 700 (Revisada) Propuesta (ver 201).

PREGUNTA

5. ¿Los encuestados están de acuerdo con el enfoque que ha tomado el IAASB en relación con los asuntos importantes de auditoría para las entidades por las cuales no se requiere que el auditor proporcione dichas comunicaciones – esto es, los asuntos importantes de auditoría deben comunicarse voluntariamente, pero si es eso, la NIA 701 Propuesta debe seguirse y el auditor debe señalar esta intención en la carta del trabajo de auditoría? Si no, ¿por qué? ¿Hay otras consideraciones prácticas que pueden afectar la capacidad del auditor para decidir el comunicar los asuntos importantes de auditoría cuando no es requerido hacerlo de otra forma, que deban ser reconocidas por el IAASB en las normas Propuestas?

Aplicación de la NIA 701 Propuesta en Circunstancias Particulares

58 Las NIA Propuestas también abarcan otras circunstancias que son relevantes para la aplicación de la NIA 701 Propuesta, incluyendo:

- Cuando el auditor expresa una opinión calificada o adversa de conformidad con la NIA

705 (Revisada) Propuesta. El IAASB determinó que los asuntos que originan una modificación en la opinión del auditor son, por su naturaleza, asuntos importantes de auditoría, pero deben informarse por separado en la sección de Bases para una Opinión Calificada (o Adversa) del informe del auditor. El IAASB está de acuerdo que la discusión de cualquier otro asunto importante de auditoría debe seguir siendo relevante para mejorar el entendimiento del usuario de la auditoría y por consiguiente se debe requerir al auditor comunicar asuntos importantes de auditoría. Ver párrafos 11 y A44 de la NIA 701 Propuesta y los ejemplos ilustrativos en el Apéndice de la NIA 705 (Revisada) Propuesta, la cual abarca la presentación de los asuntos importantes de auditoría en dichas circunstancias.

- Cuando el auditor niega una opinión de conformidad con la NIA 705 (Revisada) Propuesta. La NIA 705 (Revisada) Propuesta, expresamente prohíbe al auditor el comunicar los asuntos importantes de auditoría en esos casos. El IAASB tiene la opinión de que cualquier discusión de los asuntos importantes de auditoría distintos a los que originan una negación de opinión puede sugerir que los estados financieros con más creíbles en relación a esos asuntos de lo que sería apropiado en las circunstancias, y serían inconsistentes con la negación de opinión de los estados financieros en su conjunto (ver párrafos 29 y A28 de la NIA 705 (Revisada) Propuesta.

- Cuando la ley o regulación requiere que el auditor proporcione información similar a los asuntos importantes de auditoría o requiere a los encargados del gobierno de la entidad emitir un informe que incluye una información similar. La NIA 700 (Revisada) Propuesta abarca tales circunstancias y proporciona una guía sobre como la sección Asuntos Importantes de Auditoría puede necesitar adaptarse (ver párrafo 46(g) y A53-A54 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta). El IAASB cree que esto da cabida a diferentes enfoques nacionales para la comunicación de ésta información, por ejemplo, el enfoque requerido por el UK Financial Reporting Council (FRC) donde los informes de los Comités de Auditoría de las entidades que cotizan contienen una descripción de los principales asuntos discutidos con sus auditores. El IAASB continuará monitoreando con interés las Propuestas del US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) y las Propuestas regulatorias de la Comisión Europea (CE) que afectan el informe del auditor para considerar ampliamente si es necesario algo más dentro de las NIA Propuestas para reconocer los enfoques de diversas jurisdicciones.

El IAASB cree que las NIAs Propuestas serán cabida a diferentes enfoques nacionales para la comunicación similar a los asuntos importantes de auditoría.

Determinación del Auditor de que No Hay Asuntos Importantes de Auditoría

59 Debido a que los asuntos importantes de auditoría son asuntos de “mayor importancia” en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, y por consiguiente un concepto relativo, es probable que sean siempre uno o más asuntos de "mayor importancia" en una auditoría.

60 Sin embargo, el IAASB acepta que es concebible que puede haber ciertas circunstancias limitadas (por ejemplo, una entidad que cotiza en bolsa que tiene muy limitadas operaciones o activos) en las cuales, a juicio profesional de auditor, no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar en el informe del auditor.

61 Si el auditor concluye que no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar, la

NIA 701 Propuesta requiere que el auditor comente ésta conclusión con el revisor de control de calidad del trabajo, cuando se ha nombrado uno, y que comunique ésta conclusión a los encargados del gobierno de la entidad. El IAASB cree que estas acciones pueden proporcionar una oportunidad para aquellos que están más familiarizados con los asuntos importantes que surjan durante la auditoría para proporcionar información que pueda causar que el auditor reevalúe la determinación de que no hay asuntos importantes de auditoría. Dicha conclusión también se requiere que esté documentada (ver párrafo 14 de la NIA 701 Propuesta).

62 Además, la NIA 701 Propuesta requiere una declaración en el informe del auditor sobre que no hay asuntos importantes de auditoría que revelar (ver párrafo 13 y A47-A48 de la NIA 701 Propuesta). Este requerimiento es consistente con la retroalimentación de algunos encuestados del ITC sobre que hay una necesidad de señalar que el auditor fue requerido para hacer esta determinación de conformidad con la NIA 701 Propuesta. El IAASB reconoce, sin embargo, que dicha declaración puede ser confusa para los usuarios, ya que algunos creen que es inconsistente con el concepto relativo de “asuntos de mayor importancia”.

PREGUNTA

6. ¿Los encuestados creen que es apropiado que la NIA 701 Propuesta permita la posibilidad de que el auditor pueda determinar que no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar?
 - a. Si es así, ¿están de acuerdo con los requerimientos propuestos que abarcan dichas circunstancias?
 - b. Si no, ¿creen que los auditores deben ser requeridos el comunicar siempre cuando menos un asunto importante de auditoría, o hay otras acciones que pueden tomarse para asegurarse que los usuarios de los estados financieros conocen las responsabilidades del auditor bajo la NIA 701 Propuesta y la determinación, a juicio profesional del auditor, de que no hay asuntos importantes de auditoría que informar?

La Determinación de los Asuntos Importantes de Auditoría cuando se Presenta Información Financiera Comparativa

63 Los asuntos importantes de auditoría se definen como aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Los usuarios están interesados en la información más reciente posible para tomar decisiones informadas, y por consiguiente, es más probable que valoren la información del auditor sobre la auditoría del periodo actual. Sin embargo, el IAASB reconoce que puede ser útil para el auditor el considerar si un asunto que fue un asunto importante de auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior, continúa siendo un asunto importante de auditoría (ver párrafos A8-A9 de la NIA 701 Propuesta).

64 El IAASB considera, además, que la determinación de los asuntos importantes de auditoría debe limitarse a aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual, incluso cuando se presentan los estados financieros comparativos (es decir, aun cuando la opinión del auditor se refiere a cada período en el que

los estados financieros se presentan de conformidad con la NIA 710).⁹

65 El IAASB tomó la opinión sobre que puede haber mérito en incluir la descripción del auditor de los asuntos importantes de auditoría para todos los periodos presentados. Sin embargo, existen retos prácticos al hacer eso que pueden resultar en alargar más el informe del auditor y una presentación que puede ser potencialmente confusa para los usuarios, tales como:

- La posible expectativa de que el auditor actualizará los asuntos importantes de auditoría del periodo anterior, por ejemplo para explicar los efectos de los asuntos en el periodo actual de auditoría – aún y cuando esos asuntos no fueron determinados como asuntos importantes de auditoría en el periodo actual.

- Si la inclusión de un asunto importante de auditoría en un periodo posterior en relación con un asunto que existió en un período anterior, podría poner en tela de juicio la validez de criterio del auditor para excluirla como un asunto importante de auditoría auditoría en el período anterior.

- Las consecuencias potenciales cuando los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, porque la determinación de los asuntos importantes de auditoría del periodo anterior fue hecha por otro auditor.

PREGUNTA

7. ¿Los encuestados están de acuerdo que, cuando se presenta información financiera comparativa, la comunicación del auditor sobre los asuntos importantes de auditoría debe estar limitada a la auditoría del periodo financiero más reciente a la luz de los retos prácticos explicados en el párrafo 65? Si no, ¿cómo sugieren que se abarquen estos asuntos de forma efectiva?

Documentación de la Auditoría

66 El párrafo 14 de la NIA 701 Propuesta incluye un requerimiento para el auditor para que documento los asuntos que serán informados como asuntos importantes de auditoría, y los juicios profesionales significativos realizados al alcanzar ésta determinación, de conformidad con la NIA 230, Documentación de la Auditoría. La NIA 701 Propuesta explica que tanto la comunicación escrita con los encargados del gobierno de la entidad y otra documentación de la auditoría pueden ayudar al auditor a desarrollar una descripción de los asuntos importantes de auditoría que explique la importancia del asunto (ver párrafo A32 de la NIA 701 Propuesta).

67 La NIA Propuesta también indica que la documentación de los juicios profesionales significativos hechos al determinar los asuntos importantes de auditoría se basa en ésta documentación y también puede proporcionar una indicación de que otros asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad no son asuntos importantes de auditoría (ver párrafo A49 de la NIA 701 Propuesta). Sin embargo, la intención de los requerimientos de la documentación Propuesta no es el exigir que la documentación del auditor explique el porque cada uno de los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad no fueron determinados como asuntos importantes de auditoría.

⁹ En el caso de cifras correspondientes, la opinión del auditor generalmente se refiere solo a los estados financieros del periodo actual. En el caso de estados financieros comparativos, se requiere que el auditor informe sobre el periodo actual y sobre el periodo anterior de los estados financieros en conexión con la auditoría del año actual.

68 La documentación requerida por la NIA 701 Propuesta también incluye, cuando sea aplicable, el razonamiento de la determinación del auditor sobre que no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar en el informe del auditor. El IAASB también ha incluido material de aplicación propuesto para ayudar a la consideración del auditor sobre la documentación de los juicios profesionales, y propuso modificaciones al material de aplicación en la NIA 230 para apoyar los requerimientos de la documentación en la NIA 701 Propuesta (ver cambios a los párrafos A10 de la NIA 230).

Relación entre Asuntos Importantes de Auditoría y Comunicaciones con los Encargados del Gobierno de la Entidad: Revisiones a la NIA 260 como Resultado de la NIA 701 Propuesta

69 Los asuntos importantes de auditoría son seleccionados de los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad. Por consiguiente, el IAASB determinó que eran necesarias modificaciones limitadas a las comunicaciones requeridas al auditor con los encargados del gobierno de la entidad, a la luz de la NIA 701 Propuesta.

El IAASB propone que los auditores de todas las entidades se comuniquen con los encargados del gobierno de la entidad sobre los riesgos significativos identificados por el auditor.
--

70 Los cambios propuestos más significativos a la NIA 260 relativos a los requerimientos existentes para que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad una visión general del enfoque planeado y la oportunidad de la auditoría. El IAASB propone expandir estos requerimientos para incluir comunicaciones sobre los riesgos significativos identificados por el auditor (ver párrafo 15 de la NIA 260 (Revisada) Propuesta).

71 En muchas auditorías, la comunicación con los encargados del gobierno de la entidad sobre los riesgos significativos es probable que esté ocurriendo, debido a que una auditoría conducida de conformidad con las NIA es basada en riesgos, y por consecuencia los riesgos significativos son fundamentales para el enfoque de auditoría. Sin embargo, el IAASB tiene la opinión de que el requerir dichas comunicaciones puede mejorar la calidad de la auditoría. En este sentido, el IAASB cree que los requerimientos propuestos soportará más una comunicación efectiva de ambos lados al proporcionar a los encargados del gobierno de la entidad una percepción sobre esas áreas por las cuales el auditor determinó que era necesaria una consideración especial de auditoría, y por consiguiente ayudar a los encargados del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades se supervisar el proceso de información financiera.

72 El IAASB cree es de interés público el establecer estos requerimientos para las auditorías de estados financieros de todas las entidades, no solo para las que cotizan en bolsa. No se espera que esto resulte en una carga importante para los auditores que no están obligados a comunicar los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor (por ejemplo, los auditores de entidades distintas de las entidades que cotizan en bolsa), tal como se propone en la ISA 260 (Revisada) sigue siendo flexible que dicha comunicación pueda hacerse oralmente.

73 Adicionalmente, el IAASB propone el requerir al auditor informar, como parte de las comunicaciones sobre los hallazgos significativos de la auditoría, circunstancias que requieren modificaciones significativas del enfoque planeado por el auditor para la auditoría, para alinearse con los factores que el auditor considera al determinar los asuntos importantes de auditoría (ver párrafo 16(c) de la NIA 260 (Revisada) Propuesta).

La siguiente tabla ilustra la interacción entre la NIA 260 (Revisada) Propuesta y la NIA 701 Propuesta, específicamente en relación con los asuntos que se requieren sean comunicados con los encargados del gobierno de la entidad y los factores que se requieren ser tomados en cuenta por el auditor al determinar los asuntos importantes de auditoría.

NIA 701 Propuesta	Referencia a las Bases en la NIA 260 (Revisada) Propuesta u Otras NIA que Requieren Comunicaciones Específicas con los Encargados del Gobierno de la Entidad
Al determinar cuales asuntos comunicar a los encargados del gobierno de la entidad son asuntos importantes de auditoría, la NIA 701 Propuesta requiere que el auditor tome en cuenta las áreas de atención significativa del auditor al realizar la auditoría, incluyendo:	
Áreas identificadas como riesgos significativos de conformidad con la NIA 315 (Revisada)	Párrafo 15 de la NIA 260 (Revisada) Propuesta, y también probablemente comentada como parte de los hallazgos significativos de la auditoría requerido por el párrafo 16 de la NIA 260 (Revisada) Propuesta.
Áreas que involucran juicio significativo del auditor	Se relaciona principalmente con el párrafo 16 (a) de la NIA 260 (Revisada) Propuesta, sino también a otros asuntos cualquiera comunicados a los encargados del gobierno de la entidad que son relevantes para sus funciones de supervisión. Ver también los Apéndices 1 y 2 de la NIA 260 (Revisada) Propuesta.
Áreas en las cuales el auditor encontré dificultades significativas durante la auditoría, incluyendo lo concerniente a obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	Párrafo 16 (b) de la NIA 260 (Revisada) Propuesta
Circunstancias que requieren modificaciones significativas al enfoque planeado del auditor para la auditoría, incluyendo las resultantes de la identificación de una deficiencia significativa en el control interno	Párrafo 16 (c) de la NIA 260 (Revisada) Propuesta y párrafo 9 de la NIA 260, Comunicación de la deficiencia en el control interno a los responsables del gobierno y la dirección de la entidad

Relación entre los Asuntos Importantes de Auditoría y el Párrafo de Énfasis y Párrafos sobre Otros Asuntos: Revisiones a la NIA 706 como resultado de la NIA 701 Propuesta

74 Los encuestados de la ITC tuvieron la opinión, ampliamente, que el mecanismo de un Párrafo de Énfasis debe mantenerse aún y cuando se requiera el “comentario del auditor”,

para alertar al usuario sobre asuntos que de otra forma no se consideran asuntos importantes de auditoría en el caso de que el auditor juzga necesario hacerlo. Mas a fondo, el IAASB cree que es necesario mantener este mecanismo para las auditorías de estados financieros de las entidades por las cuales no se requiere que el auditor comunique los asuntos importantes de auditoría. Consideraciones similares aplican a los Párrafos sobre Otros Asuntos.

75 Después de considerar y definir los asuntos importantes de auditoría, el IAASB evaluó específicamente como sería mejor retener los Párrafos de Énfasis y los Párrafos sobre Otros Asuntos a la luz del requerimiento de comunicar los asuntos importantes de auditoría para las auditorías de los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa, y como la interacción de esas comunicaciones deben ser articuladas dentro de las NIA Propuestas.

Se mantendrán el Párrafo de Énfasis y el Párrafo sobre otros asuntos. La NIA 706 (Revisada) Propuesta aclara la relación entre estos párrafos y los asuntos importantes de auditoría.

76 El IAASB no está proponiendo ningún cambio a los conceptos subyacentes en la NIA 706 existente, incluyendo la definición de Párrafo de Énfasis y Párrafo sobre Otros Asuntos.

77 El IAASB propone, sin embargo, ciertas aclaraciones en la NIA 706 (Revisada) Propuesta para:

- Explicar la relación entre la NIA 701 Propuesta y la NIA 706 (Revisada) Propuesta (ver párrafo 2 de la NIA 706 (Revisada) Propuesta).
- Aclarar que el auditor no deberá utilizar un Párrafo de Énfasis o un Párrafo sobre Otros Asuntos para asuntos determinados como asuntos importantes de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta cuando sea aplicable (ver párrafos 8(b), 10(b) y A1-A2 de la NIA 706 (Revisada) Propuesta).
- Facilitar el entendimiento del usuario sobre la diferencia entre el Párrafo de Énfasis y los Asuntos Importantes de Auditoría, cuando los asuntos importantes de auditoría son comunicados en el informe del autor y cuando éste juzga necesario también incluir un Párrafo de Énfasis acerca de otro asunto no determinado como asunto importante de auditoría, mediante:
 - Requerir una declaración en el Párrafo de Énfasis en el informe del auditor que explique que el asunto que se enfatiza es adicional de los asuntos importantes de auditoría (ver párrafo 9(b) de la NIA 706 (Revisada) Propuesta); y
 - Alentar el uso del encabezado “Párrafos de Énfasis en los Estados Financieros” (ver párrafo 9(a) de la NIA 706 (Revisada) Propuesta).
- Proporcionar una mayor guía sobre la sección de Asuntos Importantes de Auditoría y los Párrafos de Énfasis (ver párrafos A15-A16 de la NIA 706 (Revisada) Propuesta).

78 El IAASB entiende que el uso común de los Párrafos de Énfasis actualmente, es el resaltar las incertidumbres materiales relacionadas con el negocio en marcha, lo cual ahora será reemplazado por un párrafo similar como parte de una sección por separado sobre Negocio en Marcha (ver párrafo 87 siguiente), y que el uso de los Párrafos de Énfasis para otros asuntos no es frecuente. Cuando se incluye una sección de Asuntos Importantes de Auditoría en el informe del auditor, el IAASB cree los Párrafos de Énfasis serán raros, excepto cuando de otra forma sean requeridos por las NIA o por una ley o regulación. La

retroalimentación de los organismos que establecen las normas nacionales apoyaron ésta opinión.

79 En relación con los Párrafos de Otros Asuntos, el IAASB no cree que ciertos asuntos relativos a la planeación y enfoque de la auditoría (tal como la descripción de materialidad aplicada al trabajo) cumplirán con la descripción de un asuntos importantes de auditoría. A la luz de la retroalimentación de los encuestados del ITC, el IAASB no considera apropiado establecer un requerimiento para que el auditor revele tales asuntos en su informe. Sin embargo, el auditor puede juzgarlo apropiado, o puede ser requerido por una ley o regulación para hacerlo en un Párrafo sobre Otros Asuntos.¹⁰

PREGUNTA

8. ¿Los encuestados están de acuerdo con la decisión del IAASB de mantener los conceptos de Párrafo de Énfasis y Párrafo sobre Otros Asuntos, aun y cuando se requiere que el auditor comunique los asuntos importantes de auditoría, y como dichos conceptos tienen que ser diferenciados en las NIA Propuestas? Si no, ¿por qué?

Negocio en Marcha

80 El IAASB sigue siendo de la opinión de que el informe del auditor relacionado con el negocio en marcha sería adecuado y en el interés público. En consecuencia, la NIA 570 (Revisada) Propuesta incluye el siguiente requerimiento:

Si el auditor concluye que el uso por parte de la administración de las bases contables de negocio en marcha es apropiado en las circunstancias y no hay incertidumbres materiales [relativas a eventos o condiciones que arrojen una duda significativa sobre la habilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha (de aquí en adelante referida como “incertidumbre material”)] que hayan sido identificadas, la sección de Negocio en Marcha del informe del auditor deberá incluir:

- (a) Una explicación de las bases contables de negocio en marcha en el contexto del marco de información financiera aplicable;
- (b) Una declaración sobre que, como parte de la auditoría de estados financieros, el auditor concluyó que la utilización de las bases contables de negocio en marcha por parte de la administración en la preparación de los estados financieros de la entidad es apropiado;
- (c) Una declaración sobre que, con base en la auditoría de los estados financieros, el auditor no ha identificado una incertidumbre material que puede originar duda sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha; y
- (d) Una declaración sobre que ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha.

Estas declaraciones y el cómo se presentan en el informe del auditor deben cambiar si se

¹⁰ La NIA 706 (Revisada) Propuesta explica que una ley o regulación puede requerir que el auditor comunique sobre asuntos de planeación y enfoque en su informe, o el auditor puede considerar necesario informar sobre esos asuntos en un Párrafo sobre Otros Asuntos (ver párrafo A8 de la NIA 706 (Revisada) Propuesta).

identifica una incertidumbre material, incluyendo las circunstancias en las cuales dicha incertidumbre no fue revelada adecuadamente en los estados financieros auditados. Ver los informes ilustrativos en el Apéndice de la NIA 570 (Revisada) Propuesta.

81 Los encuestados del ITC reconocieron que el incremento en la atención sobre el negocio en marcha, particularmente a la luz de la crisis financiera global y de las Propuestas de la CE sobre una auditoría reformada. Sin embargo, hubo opiniones encontradas en cuanto a si los estados propuestos sobre negocio en marcha ilustradas en el ITC tendrían suficiente valor para los usuarios o ser apropiadas a la luz del esfuerzo de trabajo del auditor bajo la NIA 570 existente. Muchos también reconocieron y destacaron la necesidad de que, o la importancia de un enfoque más integral para abordar el negocio en marcha en la información financiera. También había la preocupación de que las declaraciones del auditor sobre negocio en marcha podrían servir para ampliar la brecha de expectativas si los usuarios no entendieron que esas declaraciones no eran una garantía en cuanto a la viabilidad futura de la entidad, o si el significado del término "incertidumbre material" y los requisitos de revelación de tales incertidumbres no estaban claramente definidas a través de los diferentes marcos de información financiera.

82 Una parte importante del trabajo del IAASB a la fecha ha sido, por consiguiente, ser un enlace activo con los organismos que establecen las normas contables. Existen algunos asuntos contables subyacentes, incluyendo una falta de consistencia en el entendimiento de ciertos conceptos, por los cuales puede ser necesario una aclaración o una guía adicional de parte de los organismos que establecen las normas contables para que las declaraciones Propuestas por el IAASB sobre negocio en marcha en el informe del auditor no sean malentendidas o malinterpretadas por los usuarios de los estados financieros. Tanto el International Accounting Standards Board (IASB) como el US Financial Accounting Standards Board (FASB) tienen proyectos activos que abarcan el negocio en marcha, si embargo, los plazos para finalizar e implementar las normas contables revisadas no está claro. El IAASB pretende continuar el enlace con estos organismos, en parte para asegurarse de que conocen la necesidad de movernos hacia delante oportunamente para responder a las preocupaciones de los interesados relativas a lo apropiado y a la oportunidad de las revelaciones de la administración sobre el negocio en marcha, y el efecto relacionado sobre el esfuerzo de trabajo y la información de los auditores independientes.

El IAASB deberá considerar cuidadosamente el estatus y las acciones planeadas de los organismos que establecen las normas contables cuando finalicen sus Propuestas del informe del auditor.

83 A pesar de estos avances, sigue existiendo la posibilidad de que los requisitos de las NIIF y de los Principios Contables Generalmente Aceptados en E.U. (GAAP) en última instancia, pueden diferir sobre la definición de una incertidumbre material o sobre el umbral de tales revelaciones. Esto afectaría potencialmente cuando se requiere la revelación en las notas a los estados financieros de una incertidumbre material, ya que diferentes marcos contables pudieran adoptar diferentes enfoques. Como resultado, ya que las normas de contabilidad se siguen desarrollando, puede existir la necesidad de que el IAASB revise los conceptos subyacentes de la NIA 570 (Revisada) Propuesta y considere, si eso sucede, cuando serán necesarias más modificaciones a los requerimientos que abarcan el esfuerzo de trabajo del auditor para asegurarse de que son apropiadas a la luz de los diferentes

marcos de información financiera.

84 Como se indica anteriormente, el IAASB ha alentado el trabajar junto con los organismos que establecen las normas contables como parte de un enfoque integral para informar sobre el negocio en marcha. El IAASB reconoce que tendrá, por consiguiente, que considerar cuidadosamente el estatus y las acciones planeadas por los organismos que establecen las normas contables cuando finalicen sus Propuestas del informe del auditor para determinar el mejor curso de acción, el cual puede involucrar diferir la finalización de la información del auditor sobre negocio en marcha. En esta etapa, sin embargo, en reconocimiento a la importancia que ha puesto ciertos interesados sobre tener una declaración explícita por parte del auditor sobre negocio en marcha en su informe, el IAASB cree que es apropiado el buscar retroalimentación sobre los cambios potenciales a la NIA 570 que serían necesarios para respaldar la declaraciones Propuestas por el IAASB relativas al negocio en marcha en el informe del auditor.

Cambios importantes de la NIA 570 existente

85 Dentro del contexto de los amplios progresos descritos anteriormente, el IAASB ha desarrollado las Propuestas de información del auditor utilizando la NIA 570 existente como base, misma que fue redactada a la luz de los requerimientos incluidos en la NIC 1.¹¹ Este enfoque involucre el hacer modificaciones mínimas a la NIA 570, limitadas a aquellas que apoyan el informe del auditor sobre negocio en marcha, con la posibilidad de cambios adicionales a la NIA 570 (Revisada) Propuesta una vez que las modificaciones futuras a las normas contables subyacentes se conozcan.

86 Al considerar la naturaleza y extensión de los cambios a la NIA 570 (Revisada) Propuesta, el IAASB reconoce que hay numerosas áreas de mejora potencial, pero con la visión en los posibles desarrollos contables explicados en los párrafos 82-84, ha buscado limitar los cambios a los nuevos requerimientos de información propuestos y reemplazar el término “suposiciones de negocio en marcha” con el concepto de “bases contables de negocio en marcha” incluido en las NIIF.

87 El IAASB reconoce que la identificación de incertidumbres materiales relativas al negocio en marcha podrían, por su naturaleza, ser un asunto importante de auditoría. Sin embargo, tiene la opinión que la información relativa a la identificación de incertidumbres materiales relativas al negocio en marcha deben presentarse como parte de la sección Negocio en Marcha en el informe el auditor, para dar el énfasis apropiado (ver los informes ilustrativos incluidos en el Apéndice de la NIA 570 (Revisada) Propuesta. Por consiguiente, la identificación de una incertidumbre material relativa al negocio en marcha ya no será un Párrafo de Énfasis requerido (ver el párrafo 22 de la NIA 570 (Revisada) Propuesta).

88 La NIA 570 (Revisada) Propuesta también incluye un nuevo Apéndice para proporcionar informes del auditor ilustrativos que incluyen circunstancias en las cuales los asuntos relativos al negocio en marcha son presentados y como se deben modificar las declaraciones requeridas y su presentación en el informe del auditor. Cabe destacar que cuando se ha identificado una incertidumbre material:

- Se requiere un subtítulo que diga “Revelaciones sobre Incertidumbres Materiales Identificadas” u otro subtítulo apropiado para alertar a los usuarios sobre estas

¹¹ Norma Internacional de Contabilidad (NIA) 1, Presentación de Estados Financieros

circunstancias, y el IAASB cree que es preferible que la declaración sobre la incertidumbre material se presente antes de la declaración sobre lo apropiado de las bases contables del negocio en marcha en la sección de Negocio en Marcha.

- Cuando la opinión del auditor es modificada debido a que una incertidumbre material no ha sido revelada adecuadamente, se requerirá que el auditor lo comente en la sección de Bases para una Opinión Modificada (o Adversa) y que incluya una referencia a la sección de Negocio en Marcha en lugar de incluir la declaración requerida sobre una incertidumbre material.

- No es necesaria una declaración de que ni la dirección ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha en el informe del auditor en esta situación, aunque el auditor no debe abstenerse de incluir esta declaración. El IAASB tenía opiniones encontradas sobre si tal afirmación sería útil en vista del hecho de que se hizo referencia a incertidumbres materiales, que se han sido identificadas.

PREGUNTAS

9. ¿Los encuestados están de acuerdo con las declaraciones incluidas en los informes del auditor ilustrativos relativos a:

- (a) El uso apropiado de la administración de las bases contables de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros de la entidad?
- (b) Si el auditor ha identificado una incertidumbre material que pueda originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad como negocio en marcha, incluyendo cuanto dicha incertidumbre ha sido identificada (ver el Apéndice de la NIA 570 (Revisada) Propuesta?

En referencia a esto, el IAASB está particularmente interesado en opiniones sobre si dicha información, y las potenciales implicaciones de la misma, puede ser malentendida o malinterpretada por los usuarios de los estados financieros.

10. ¿Cuáles son las opiniones de los encuestados sobre si debe requerirse una declaración explícita acerca de que ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha en el informe del auditor ya sea que se haya identificado o no una incertidumbre material.

Cumplimiento de la Independencia y Otros Requerimientos de Ética Relevantes

89 En vista de la importancia de cumplir con los requerimientos de ética como base para la auditoría y en una mayor atención sobre la independencia del auditor, se sugirió en el ITC que el auditor incluya una declaración explícita sobre el cumplimiento de los requerimientos éticos relevantes en el informe del auditor. Mientras que esta mejora fue apoyada ampliamente, los encuestados y otros creen que se necesita una mayor aclaración en relación con el significado y alcance de tal declaración.

90 Dadas estas contribuciones, el IAASB reconsideró la redacción de ésta declaración y propone que se cambie a una declaración dentro del informe del auditor, que indique que el auditor es independiente de la entidad dentro del significado de los requerimientos de ética relevantes o de la ley o regulación aplicable y que ha cumplido con las otras

responsabilidades éticas bajo esos requerimientos (ver párrafo 28(c) y el material de aplicación relacionado en la NIA 700 (Revisada) Propuesta y la sección de Bases para la Opinión en el informe del auditor ilustrativo.

91 Como parte de esta declaración, el auditor puede también ser requerido de revelar la fuente o fuentes de independencia en específico, de los otros requerimientos de ética relevantes, o de la ley o regulación aplicable. El párrafo 28(c) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta reconoce que la fuente de dichos requerimientos puede no ser la misma, en ese caso, se requiere que se nombren todas las fuentes relevantes. Hacerlo proporciona transparencia adicional sobre las bases sobre las cuales se ha llevado a cabo la auditoría, de una manera similar a revelar que la auditoría se realizó de conformidad con la NIA o que los estados financieros fueron preparados de conformidad con las NIIF.

92 El IAASB reconoce, sin embargo, que tales revelaciones pueden tener implicaciones prácticas. Por ejemplo, la lista puede convertirse en extensiva y por siguiente con falta de valor para los usuarios del informe del auditor, o pueden existir consideraciones en situaciones de auditoría de grupos que puede hacer que la identificación de las fuentes sea altamente compleja o que crea confusión o malentendido entre los usuarios.

93 El IESBA ha expresado su apoyo a las Propuestas de los párrafos 90-91 en virtud de los requerimientos subyacentes del Código de Ética para Contadores Profesionales (the IESBA Code). El IAASB pretende continuar consultando al IESBA sobre las respuestas recibidas a este Borrador para Discusión.

94 El IAASB alienta a los organismos encargados de establecer las normas nacionales y a las firmas de auditoría a proporcionar retroalimentación sobre lo que dicha declaración debe abarcar en sus entornos nacionales y en el contexto de situaciones complejas de auditorías de grupo respectivamente. Por ejemplo, sería útil para el IAASB entender si dicha revelación puede hacer referencia tanto a el IESBA Code y como a otros requerimientos nacionales.

PREGUNTA

11. ¿Cuáles son las opiniones de los encuestados sobre los beneficios e implicaciones prácticas del requerimiento propuesto para revelar las fuente o fuentes de independencia y de otros requerimientos éticos relevantes en el informe del auditor?

Información Pública de Incumplimiento de Independencia

95 El proyecto del IESBA abarca el incumplimiento de un requerimiento del IESBA Code que fue identificado en el ITC. En aquel momento, el IAASB creyó que sería prematuro considerar el poner cuatro Propuestas relativas a la revelación de incumplimientos a los requerimientos éticos relevantes en el informe del auditor hasta que el resultado de éste proyecto del IESBA fuera conocido y el valor e impedimentos para hacerlo fueran ampliamente considerados. El IESBA ya ha finalizado y publicado los cambios al IESBA Code surgidos de su proyecto. Estos cambios, los cuales entrarán en vigor en 2014, no requirieron de una revelación pública sobre el incumplimiento de los requerimientos de independencia por parte del auditor.

96 Mientras que el IAASB reconoce que algunos usuarios, incluyendo algunos reguladores les gustaría saber más sobre los incumplimientos de los requerimientos de

independencia, el IAASB tomó la misma visión que el IESBA referente a la revelación pública de los incumplimientos y acordó no requerir dichas revelaciones en el informe del auditor. El IAASB cree que los impedimentos para hacerlo probablemente sobrepasarían el valor, en particular debido a:

- Informar todos los incumplimientos no sería práctico, especialmente en el contexto de una auditoría global grande, ya que el IESBA no establece límites para lo que podría constituir ya sea un incumplimiento menor o significativo de los requerimientos de independencia e incumplimientos menores involuntarios de los requerimientos de independencia que pudieron ocurrir y que fueron atendidos apropiadamente.

- A pesar del valor percibido de un incremento en la transparencia sobre los incumplimientos, los inversionistas podrían llegar a conclusiones incorrectas sobre la capacidad del auditor de emitir un informe si se requiriera que todos los incumplimientos fueran comunicados públicamente, aún y cuando los encargados del gobierno de la entidad y el auditor hayan acordado que cualquier incumplimiento fuera abordado apropiadamente.

97 El IAASB cree que la declaración Propuesta sobre que el auditor es independiente de la entidad en el sentido de los requerimientos de ética relevantes es por consiguiente una forma más apropiada de tratar la transparencia sobre independencia, ya que la capacidad del auditor para hacer esa declaración toma en consideraron las interacciones entre él y los encargados del gobierno de la entidad si han sido identificadas. El IAASB reconoce que:

- Los reguladores o los organismos que establecen las normas nacionales en algunas jurisdicciones, requieren que revelen públicamente los incumplimientos a los requerimientos de independencia, lo cual puede ser más apropiado a nivel nacional, ya que tales requerimientos toman en consideraron las circunstancias locales especiales y el entorno de información.

- Existe una oportunidad dentro de las NIA Propuestas y del informe del auditor ilustrativo para reforzar aún más la importancia de las comunicaciones sobre independencia con los encargados del gobierno de la entidad.

Revelación del Nombre del Socio del Trabajo

98 La retroalimentación recibida en respuesta al ITC, indicó opiniones divergentes sobre lo adecuado de una revelación obligatoria del nombre del socio del trabajo en el informe del auditor de los estados financieros de todas las entidades. En general, hubo un mayor apoyo de aquellas jurisdicciones en las que la revelación del nombre del socio del trabajo ya es requerida por la ley o regulación, y menor en aquellas jurisdicciones en que no lo era, especialmente cuando dicha revelación fue pensada para exponer a la persona nombrada a posibles litigios.

99 Los inversionista y analistas, reguladores y autoridades supervisoras, y otros que apoyaron la revelación del nombre del socio del trabajo en el informe del auditor opinaron que el hacerlo:

- Mejora la transparencia para los usuarios del informe del auditor; y

- Se cree que proporcionará al socio del trabajo un mayor sentido de responsabilidad personal y rendición de cuentas, lo que creen que se traduce en mejora de la calidad de la

Inversionista y analistas, reguladores y autoridades supervisoras, y otros han pedido la revelación del nombre del socio del trabajo en el informe de auditor.
--

auditoría.

100 Mientras que se reconoce que esto ya se hace en varias jurisdicciones, los encuestados advirtieron al IAASB que el establecer un requerimiento internacional sin la capacidad de hacer frente a las potenciales implicaciones de responsabilidades del auditor o influenciar el establecimiento de “puertos seguros” para los auditores individuales en las jurisdicciones en las que dichos requerimientos no existen. Muchos de los encuestados sugirieron que podría abordarse más adecuadamente la exigencia de transparencia a nivel nacional, en el contexto del entorno legal en la jurisdicción en particular.

101 El IAASB cree que es importante el responder la llamada de interés público para incrementar la transparencia. Por consiguiente, se propone en la NIA 700 (Revisada) que se revele el nombre del socio del trabajo en el informe del auditor. Sin embargo:

- En lugar de requerir el revelar el nombre del socio del trabajo para todas las entidades como se sugiere en el ITC, el IAASB ha concluido que sería apropiado limitar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) a las auditorías de estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa. Esto se debe a que la demanda sobre dicha transparencia ha venido principalmente de inversionistas institucionales y, para muchas entidades que no cotizan en bolsa, incluyendo PYMES, el nombre del socio del trabajo ya está disponible o es conocido por los usuarios de los estados financieros a través de otros medios, no obstante de manera informal en muchas circunstancias.

- El IAASB propone la inclusión de la excepción de “situación de riesgo”, lo que es consistente con lo que se ha hecho en algunas jurisdicciones nacionales.

Ver párrafo 42 y el material de aplicación relacionado en la NIA 700 (Revisada) Propuesta.

PREGUNTA

12. ¿Cuáles son las opiniones de los encuestados sobre la Propuesta de requerir revelar el nombre del socio del trabajo para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa e incluir la “excepción de situación de riesgo”? ¿Qué dificultades, si las hay, pueden surgir a nivel nacional como resultado de este requerimiento?

Otras Mejoras a la NIA 700 (Revisada) Propuesta

102 Adicionalmente a los cambios descritos anteriormente, la NIA 700 (Revisada) Propuesta incorpora las siguientes mejoras sugeridas mencionadas en el ITC y mejoras más extensas:

- Mejorar la descripción de las responsabilidades del auditor y aspectos importantes de la auditoría (ver párrafos 35-38 y el material de aplicación relacionado de la NIA 700 (Revisada) Propuesta).

- Disposición para que las descripciones sobre las responsabilidades del auditor y los aspectos importantes de la auditoría sean reubicadas en un apéndice en el informe del auditor, o que se haga una referencia sobre esa descripción a un sitio web de la autoridad adecuada. La redacción en el informe ilustrativo será efectivamente obligatoria, si se incluye en el cuerpo del informe del auditor o en un Apéndice, con cierta flexibilidad para una

descripción más amplia sobre las responsabilidades del auditor en un sitio web, siempre que no sea inconsistente con la redacción establecida por los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) Propuesta (ver párrafos 39-40 y el material de aplicación relacionado de la NIA 700 (Revisada) Propuesta).

- Referencia a quienes son responsables dentro de la entidad, de supervisar el proceso de información financiera de la Compañía – la inclusión de esta referencia en el informe del auditor reconoce éste papel esencial en el proceso de información financiera. La NIA 700 (Revisada) Propuesta permite flexibilidad en aquellas jurisdicciones donde los papeles de la “administración” y de “encargados del gobierno de la entidad” pueden no estar claramente diferenciadas o cuando se utilizan otros términos para aquellos involucrados en la preparación y presentación de los estados financieros o en la supervisión del proceso de información financiera (ver párrafo 33 y el material de aplicación relacionado en la NIA 700 (Revisada) Propuesta).

- Otras responsabilidades de información – Bajo la NIA 700 existente, se prohibía al auditor combinar una discusión sobre otras responsabilidades de información con la información requerida por la NIA 700 (es decir, se requiere que esa información se presente en una sección separada: Informe sobre Otros Requerimientos Legales o Regulatorios). Debido a que las nuevas secciones Propuestas en el informe del auditor (es decir, negocio en marcha, otra información y asuntos importantes de auditoría) se refieren a secciones por las cuales puede haber responsabilidades adicionales de información, el IAASB cree que es adecuado el permitir flexibilidad adicional a los organismos que establecen las normas nacionales para que determinen la mejor forma de poner las comunicaciones del auditor sobre dichos asuntos en su informe para poder ser útiles para los usuarios. Sin embargo, aún y cuando se presenten en la misma sección que establecen los requerimientos de información de la NIA, se sigue requiriendo que estas otras responsabilidades de información sean diferenciadas claramente de la información requerida por las NIA (ver párrafo 41 y el material de aplicación relacionado en la NIA 700 (Revisada) Propuesta).

103 El IAASB también propone aclarar que los requerimientos y guías de la NIA 700 que abarcan información (ver párrafos 49-50 y el material de aplicación relacionado en la NIA 700 (Revisada) Propuesta). La retroalimentación del proyecto de Monitoreo de la Implementación de la NIA, indicó que la intención de los requisitos existentes no es clara cuando la información adicional que no es requerida por el marco de información financiera se presenta con los estados financieros auditados, en particular en relación a cuando dicha información es “parte integral de los estados financieros” o no puede ser “claramente diferenciada”.

Grado de Obligatoriedad en los Requerimientos de la NIA 700 (Revisada) Propuesta

104 Se sugirió en el ITC que el IAASB podría establecer el orden y la localización de los elementos requeridos en el informe del auditor. Como resultado de la retroalimentación de los encuestados del ITC, el IAASB ha reconsiderado su posición. Esta retroalimentación incluye puntos de vista sobre que, en algunos países, existen razones culturales del porque de la localización de ciertos elementos, por ejemplo la opinión del auditor al final del reporte, es preferida.

El IAASB cree que la NIA 700 (Revisada) Propuesta refleja un balance apropiado entre la consistencia en el informe del auditor global y la necesidad de flexibilidad para poder adaptar las circunstancias de información nacionales.

105 El IAASB concluyó que la NIA 700 (Revisada) Propuesta no debe exigir el orden de los elementos del informe del auditor. Con excepción de los requerimientos en la NIA 700

existente sobre un párrafo introductorio, esto es en gran medida consistente con las NIA 700, 705 y 706 existentes, y representa un importante grado de flexibilidad en la presentación.

106 Sin embargo:

- El IAASB reconoce que, para poder cumplir con el objetivo de mejorar el informe del auditor sobre bases globales, es importante que se establezcan ciertos requerimientos para resultar en una redacción en particular en el informe del auditor cuando no haya una ley, regulación, o normas de auditoría nacionales que indiquen una forma y contenido específicos, y que otros sean más basados en principios para acoplarse a las circunstancias nacionales (como se explica más a fondo en los párrafos 107-109). Por consiguiente, el IAASB determinó que es necesario tener requisitos relativamente obligatorios (en lugar de ordenarlos) en los párrafos 20-45 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta enfocados a promover un grado de consistencia en el informe del auditor de la NIA. El IAASB ha acordado el solicitar encabezados específicos en el informe del auditor para asegurar que los elementos de información requeridos pueden ser reconocidos en todos los informes sobre auditorías llevadas a cabo de conformidad con las NIA, aún y cuando se presenten en un orden distinto al de los informes del auditor ilustrativos.

- El IAASB ha presentado intencionalmente los requerimientos de la NIA 700 (Revisada) Propuesta en un orden en particular que también se alinean con la presentación sugerida en el informe del auditor ilustrativo. Además, el IAASB ha incluido ninguna guía o ilustración en la NIA 700 (Revisada) Propuesta para sugerir una presentación alternativa de los elementos en el informe del auditor, como para fomentar la consistencia en la presentación.

107 El IAASB también ha determinado, que es necesario que la NIA 700 (Revisada) Propuesta, mantenga el nivel de flexibilidad en el informe del auditor que hay en la NIA 700 existente, para permitir un punto de partida de requerimientos más detallados en las siguientes circunstancias:

- Cuando el auditor indica que cumple con las NIA al realizar la auditoría de estados financieros, y la ley o regulación establece una forma o redacción específicas en el informe del auditor (ver párrafo 46 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta), o

- Cuando se requiere al auditor llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría específicas de una jurisdicción (las “normas de auditoría nacionales”) pero que adicionalmente ha cumplido con las NIA al realizar la auditoría y se refiere tanto a las NIA y a las normas de auditoría nacionales en su informe (ver párrafos 47-48 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta).

108 La flexibilidad permitida por estos párrafos, permite al auditor diseñar la redacción de su informe para cumplir con los requerimientos legales y regulatorios de una jurisdicción en particular, o con sus normas de auditorías nacionales, mientras que también hace referencia a las NIA en el informe del auditor y cumplir con la NIA 700 (Revisada) Propuesta.

109 El IAASB cree que los elementos mínimos requeridos mencionados en los párrafos 46-47 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, reflejan un balance adecuado de consistencia entre el informe del auditor global, cuando se hace referencia a las NIA en el informe del auditor, y la necesidad de flexibilidad para incluir las circunstancias nacionales de información.

PREGUNTAS

13. ¿Cuáles son los puntos de vista de los encuestados sobre lo apropiado de los cambios a la NIA 700 descritos en el párrafo 102 y como los requerimientos propuestos han sido articulados?
14. ¿Cuáles son los puntos de vista de los encuestados sobre que las Propuestas no exijan un orden específico en las secciones del informe del auditor, aun y cuando la ley, regulación o normas de auditoría nacionales no lo requieren de un orden en específico? ¿Los encuestados creen que el nivel de prescripción dentro de la NIA 700 (Revisada) Propuesta (tanto dentro de los requerimientos de los párrafos 20-45 y de las circunstancias que se abordan en los párrafos 46-48 de la NIA Propuesta) refleja un equilibrio adecuado entre la consistencia en la presentación del informe del auditor global, cuando se hace referencia a las NIA en su informe, y la necesidad de flexibilidad para adaptarse a las circunstancias nacionales de información?

Revisiones a la NIA 705 como Resultado de la NIA 700 (Revisada) Propuesta

110 LA NIA 705 (Revisada) Propuesta incorpora modificaciones a los requerimientos para informes del auditor modificados necesarios para reflejar las Propuestas de las NIA 700 (Revisada) y la NIA 701.

111 Adicionalmente a ciertos cambios menores en la redacción, las modificaciones incluyen el reordenar los requerimientos relativos a la forma y contenido del informe del auditor, cuando la opinión del auditor es modificada. Además, los informes ilustrativos en el Apéndice de la NIA 705 (Revisada) Propuesta resalta la presentación preferida por el IAASB cuando se emite una opinión modificada.

112 La NIA 705 (Revisada) Propuesta también aclara las responsabilidades de información del auditor, cuando éste niegue una opinión sobre los estados financieros. In particular, la NIA Propuesta:

- Prohíbe al auditor incluir información adicional sobre negocio en marcha, asuntos importantes de auditoría, y otra información cuando niegue una opinión. El IAASB tiene la opinión acerca de que proporcionar detalles de la auditoría, incluyendo abordar las responsabilidades del auditor sobre negocio en marcha, otra información, o proporcionar una descripción extensiva sobre las responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros, podría opacar la negación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto (ver párrafos 29 y A27-A28 de la NIA 705 (Revisada) Propuesta).

- Modifica la redacción requerida para ser utilizada en el informe del auditor relativa a la descripción de las responsabilidades del auditor (ver párrafo 28(a) de la NIA 705 (Revisada) Propuesta).

- Requiere que la declaración relativa a independencia se localice en la sección Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de Estados Financieros en lugar de la sección Bases para la Negación de Opinión (ver párrafo 28(c) de la NIA 705 (Revisada) Propuesta).

Ver también las ilustraciones 4 y 5 de la NIA 705 (Revisada) Propuesta).

Efecto en la Serie 800 de las NIA

113 El IAASB reconoce la necesidad de dar la debida consideración a el efecto potencial

en las NIA 800¹², 805¹³, y 810¹⁴ (las “NIA Serie 800”) de los cambios surgidos por las NIA Propuestas. Sin embargo, concluyó que esto debe ser progresivo después de recibir retroalimentación sobre las NIA Propuestas en las NIA Serie 700. El IAASB pretende proponer cualquier cambio necesario a las NIA Serie 800 a través de un Borrador para Discusión por separado, con el objetivo de que las fechas de vigencia de todas las normas de información de las NIA se alineadas de la mejor manera posible.

114 Sin embargo, se da la bienvenida a los puntos de vista iniciales de los encuestados sobre modificaciones potencialmente necesarias para las NIA Serie 800 que surjan de las NIA Propuestas para ayudar al IAASB a tener deliberaciones informadas, las cuales comenzarán en 2014.

RESUMEN DE PREGUNTAS ESPECIFICAS PARA LOS ENCUESTADOS

Los siguiente es un resumen de todas las preguntas para los encuestados, que han sido incluidas en la sección de Propuestas Significativas en las páginas 18-43. El IAASB da la bienvenida a las respuestas, incluyendo una articulación de las razones subyacentes para los puntos de vista de los encuestados, aún y cuando solo se abarquen algunas de las preguntas enlistadas. Al responder a las preguntas específicas de los encuestados y que ofrecen puntos de vista generales de las NIA Propuestas, varios interesados pueden encontrar las consideraciones del párrafo 14 de la sección Asuntos por los que se Busca Retroalimentación, relevantes y pueden querer comentarios específicos sobre estas áreas.

El IAASB también da la bienvenida a comentarios detallados sobre la redacción de las NIA Propuestas. Los comentarios son muy útiles cuando se refieren a párrafos específicos, incluyendo las razones para sus comentarios, y cuando sea apropiado, hacer sugerencias específicas sobre cualquier cambio propuesto en la redacción.

Cuando un encuestado está de acuerdo con las Propuestas de este Borrador para Discusión Pública (especialmente aquellas que piden un cambio en la práctica actual), sería de gran ayuda para el IAASB que se le haga conocimiento de esta opinión.

Finalmente, el IAASB está interesado en los puntos de vista de los encuestados sobre lo apropiado de la vigencia de las NIA Propuestas (ver párrafos 23-26 de la sección Asuntos por los que se Busca Retroalimentación).

Asuntos Importantes de Auditoría

1. ¿Los usuarios de los estados financieros creen que la introducción de una nueva sección en el informe del auditor que describa los asuntos que el auditor determinó como muy significativos en la auditoría, aumentará la utilidad del informe del auditor? Si no, ¿por qué?

¹² NIA 800, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

¹³ NIA 805 Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

¹⁴ NIA 810 Encargos para informar sobre estados financieros.

2. ¿Los encuestados creen que los requerimientos propuestos y el material de aplicación relacionado en la NIA 701 Propuesta proporcionan un marco apropiado para guiar el juicio del auditor a determinar los asuntos importantes de auditoría? Si no, ¿por qué? ¿Los encuestados creen que la aplicación de la NIA 701 Propuesta resultará en juicios del auditor razonablemente consistentes acerca de los asuntos que se determinan como asuntos importantes de auditoría? Si no, ¿por qué?
3. ¿Los encuestados creen que los requerimientos propuestos y el material de aplicación relacionado, de la NIA 701 Propuesta, proporciona suficiente dirección para permitir que el auditor considere apropiadamente lo que debe incluirse en las descripciones individuales de los asuntos importantes de auditoría que se comunican en el informe del auditor? Si no, ¿por qué?
4. ¿Cuál de los ejemplos ilustrativos de los asuntos importantes de auditoría, o aspectos de ellos, encuentran útiles o informativos los encuestados y por qué? ¿Cuáles ejemplos, o aspectos de ellos, se observaron como menos útiles o que les falta información valiosa, y por qué? Se invita a los encuestados a proporcionar retroalimentación adicional sobre la utilidad de los ejemplos individuales sobre asuntos importantes de auditoría, incluyendo áreas de mejoras.
5. ¿Los encuestados están de acuerdo con el enfoque que ha tomado el IAASB en relación con los asuntos importantes de auditoría para las entidades por las cuales no se requiere que el auditor proporcione dichas comunicaciones – esto es, los asuntos importantes de auditoría deben comunicarse voluntariamente, pero si es eso, la NIA 701 Propuesta debe seguirse y el auditor debe señalar esta intención en la carta del trabajo de auditoría? Si no, ¿por qué? ¿Hay otras consideraciones prácticas que pueden afectar la capacidad del auditor para decidir el comunicar los asuntos importantes de auditoría cuando no es requerido hacerlo de otra forma, que deban ser reconocidas por el IAASB en las normas Propuestas?
6. ¿Los encuestados creen que es apropiado que la NIA 701 Propuesta permita la posibilidad de que el auditor pueda determinar que no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar?
- Si es así, ¿están de acuerdo con los requerimientos propuestos que abarcan dichas circunstancias?
 - Si no, ¿creen que los auditores deben ser requeridos el comunicar siempre cuando menos un asunto importante de auditoría, o hay otras acciones que pueden tomarse para asegurarse que los usuarios de los estados financieros conocen las responsabilidades del auditor bajo la NIA 701 Propuesta y la determinación, a juicio profesional del auditor, de que no hay asuntos importantes de auditoría que informar?
7. ¿Los encuestados están de acuerdo que, cuando se presenta información financiera comparativa, la comunicación del auditor sobre los asuntos importantes de auditoría debe estar limitada a la auditoría del periodo financiero más reciente a la luz de los retos prácticos explicados en el párrafo 65? Si no, ¿cómo sugieren que se abarquen estos asuntos de forma efectiva?
8. ¿Los encuestados están de acuerdo con la decisión del IAASB de mantener los conceptos de Párrafo de Énfasis y Párrafo sobre Otros Asuntos, aun y cuando se

requiere que el auditor comunique los asuntos importantes de auditoría, y como dichos conceptos tienen que ser diferenciados en las NIA Propuestas? Si no, ¿por qué?

Negocio en Marcha

9. ¿Los encuestados están de acuerdo con las declaraciones incluidas en los informes del auditor ilustrativos relativos a:
- (c) El uso apropiado de la administración de las bases contables de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros de la entidad?
 - (d) Si el auditor ha identificado una incertidumbre material que pueda originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad como negocio en marcha, incluyendo cuanto dicha incertidumbre ha sido identificada (ver el Apéndice de la NIA 570 (Revisada) Propuesta?
- En referencia a esto, el IAASB está particularmente interesado en opiniones sobre si dicha información, y las potenciales implicaciones de la misma, puede ser malentendida o malinterpretada por los usuarios de los estados financieros.
10. ¿Cuáles son las opiniones de los encuestados sobre si debe requerirse una declaración explícita acerca de que ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha en el informe del auditor ya sea que se haya identificado o no una incertidumbre material?

Cumplimiento con Independencia y Otros Requerimientos de Ética Relevantes

11. ¿Cuáles son las opiniones de los encuestados sobre los beneficios e implicaciones prácticas del requerimiento propuesto para revelar las fuentes de independencia y de otros requerimientos éticos relevantes en el informe del auditor?

Revelación del Nombre del Socio del Trabajo

12. ¿Cuáles son las opiniones de los encuestados sobre la Propuesta de requerir revelar el nombre del socio del trabajo para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa e incluir la “excepción de situación de riesgo”? ¿Qué dificultades, si las hay, pueden surgir a nivel nacional como resultado de este requerimiento?

Otras Mejoras a la NIA 700 (Revisada) Propuesta

13. ¿Cuáles son los puntos de vista de los encuestados sobre lo apropiado de los cambios a la NIA 700 descritos en el párrafo 102 y como los requerimientos propuestos han sido articulados?
14. ¿Cuáles son los puntos de vista de los encuestados sobre que las Propuestas no exijan un orden específico en las secciones del informe del auditor, aun y cuando la ley, regulación o normas de auditoría nacionales no lo requieren de un orden específico? ¿Los encuestados creen que el nivel de prescripción dentro de la NIA 700 (Revisada) Propuesta (tanto dentro de los requerimientos de los párrafos 20-45 y de las circunstancias que se abordan en los párrafos 46-48 de la NIA Propuesta) refleja un equilibrio adecuado entre la consistencia en la presentación del informe del auditor global, cuando se hace referencia a las NIA en su informe, y la necesidad de

flexibilidad para adaptarse a las circunstancias nacionales de información?

Borrador para Discusión Pública

Julio 2013

Vigencia de los comentarios: Noviembre 22,2013

Normas Internacionales de Auditoría

3

Información sobre Estados Financieros Auditados: Normas Internacionales del Auditoría
Propuestas Nuevas y Revisadas (NIA)

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

CONTENIDO

Página

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros	49
NIA 701 Propuesta, Comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente	89
NIA 260 (Revisada) Propuesta, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	104
NIA 570 (Revisada) Propuesta, Negocio en marcha	129
NIA 705 (Revisada) Propuesta, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente	158
NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	185
Modificaciones Propuestas de conformidad con otras NIA	199

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA (NIA) 700 (REVISADA) PROPUESTA
 FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS
 ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable para auditorías de estados financieros para los periodos [comiencen/terminen en o posteriores a fecha])

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–4
Vigencia	5
Objetivos	6
Definiciones	7–9
Requerimientos	
Formando una opinión sobre los estados financieros	10–15
Tipos de Opinión	16–19
Informe del auditor	20–48
Información Adicional Presentada con los Estados Financieros	49–50
Aplicación y Otro Material Explicativo	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1–A3
Revelación del efecto de las transacciones y eventos materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A4
Descripción del marco de información financiera aplicable	A5–A10
Tipos de opinión	A11–A12
Informe del auditor	A13–A58
Información complementaria presentada con los estados financieros	A58–A65
Apéndice: Ejemplos de informes del auditor independiente sobre los estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros, debe leerse en conjunto con la NIA 200, Objetivos Generales del Auditor Independiente y la Conducción de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata con la forma y contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA 701¹⁵ Propuesta, trata con la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar los asuntos importantes de auditoría dentro de su informe. La NIA 705¹⁶ (Revisada) y la NIA 706¹⁷ (Revisada) Propuestas, tratan sobre cómo la forma y contenido del informe del auditor, se ven afectados cuando expresa una opinión modificada o incluye un Párrafo de Énfasis o un Párrafo sobre otros Asuntos dentro de su informe. Otras NIA incluyendo la NIA 570 (Revisada)¹⁸ Propuesta, contienen los requerimientos de información aplicables cuando se emite el informe del auditor.
3. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con propósitos generales. La NIA 800¹⁹ trata sobre las consideraciones especiales cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información con propósitos especiales. La NIA 805²⁰ trata sobre las consideraciones especiales relativas a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
4. Los requerimientos de ésta NIA están dirigidos a lograr un equilibrio apropiado entre la necesidad de consistencia y comparabilidad en la información que da el auditor globalmente y la necesidad de incrementar el valor del informe del auditor haciendo que la información proporcionada en el informe del auditor sea más relevante para los usuarios. Esta NIA promueve la consistencia en el informe del auditor, pero reconoce la necesidad de flexibilidad para incorporar las circunstancias particulares de cada jurisdicción. La consistencia en el informe del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de conformidad con las NIA, promueve credibilidad en los mercados globales al hacer fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido llevadas a cabo de conformidad con las normas reconocidas mundialmente. También ayuda a promover la comprensión del usuario y para identificar circunstancias inusuales cuando éstas ocurran.

Vigencia

5. Esta NIA aplica a las auditorías de estados financieros correspondientes a los periodos [comiencen/terminen en o posteriores a fecha].

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) Formar una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las

¹⁵ NIA 701 Propuesta, *Comunicar Asuntos de Auditoría Importantes en el Informe Auditor Independiente*

¹⁶ NIA 705 (Revisada) Propuesta, *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

¹⁷ NIA 706 (Revisada) Propuesta, *Párrafos de Énfasis y Párrafos sobre Otras Cuestiones en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

¹⁸ NIA 570 (Revisada) Propuesta, *Negocio en Marcha*

¹⁹ NIA 800, *Consideraciones Especiales—Auditorías de Estados Financieros Preparados de Conformidad con un Marco de Información con Propósitos Específicos*

²⁰ NIA 805, *Consideraciones Especiales—Auditorías de un solo Estado Financiero o de un Elemento, Cuenta o Partida Específicos de un Estado Financiero*

conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y

- (b) Expresar claramente esa opinión a través de un informe escrito.

Definiciones

7. Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que se les dan a continuación:

- (a) Estados financieros con propósitos generales – Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con propósitos generales.
- (b) Marco de información con propósitos generales – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera para un amplio rango de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

El término de “marco de presentación razonable” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que exige el cumplimiento de sus requerimientos y:

- (i) Reconoce explícita o implícitamente que, para alcanzar una presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la administración proporcione revelaciones adicionales a las requeridas específicamente por el marco; o
- (ii) Reconoce explícitamente que puede ser necesario que la administración no cumpla un requerimiento del marco para alcanzar una presentación razonable de los estados financieros. Se espera que tales desviaciones sean necesarias únicamente en extremadamente raras circunstancias.

El término “marco de cumplimiento” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, pero no contempla los reconocimientos en los apartados (i) o (ii) anteriores.²¹

- (c) Opinión no modificada – Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información aplicable.²²

8. Referirse a “estados financieros” en esta NIA significa “un conjunto completo de estados financieros con propósitos generales, incluyendo las notas relativas” Las notas relativas normalmente incluyen un resume de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera determinan la forma y contenido de los estados financieros, y lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

9. La mención a las “Normas Internacionales de Información Financiera” en ésta NIA, se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el International Accounting Standards Board, y la mención a las “Normas Internacionales para el Sector Público” significa las Normas Internacionales para el Sector Público

²¹ NIA 200, *Objetivos Globales del Auditor Independiente y Realización de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, párrafo 13(a).

²² Los párrafos 24–25 tratan sobre las frases utilizadas para expresar ésta opinión en el caso de un marco de presentación razonable y un marco de cumplimiento respectivamente.

emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board.

Requerimientos

Formando una Opinión sobre los Estados Financieros

10. El auditor debe formarse una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.^{23,24}
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor debe concluir el si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto, se encuentran libres de desviaciones materiales, ya sea debido a fraude o error. Dicha conclusión debe tener en cuenta:
 - (a) La conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;²⁵
 - (b) La conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las desviaciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;²⁶ y
 - (c) Las evaluaciones requeridas por los párrafos 12–15.
12. El auditor debe evaluar si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Esta evaluación debe incluir consideraciones sobre los aspectos cualitativos de las practicas contables de la entidad, incluyendo indicadores de posibles sesgos en los juicios de la administración. (Ref: Párrafo. A1–A3)
13. En particular, el auditor debe evaluar si, a la vista de los requerimientos del marco de información financiera aplicable:
 - (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - (b) La políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de información financiera aplicable y son apropiadas;
 - (c) Las estimaciones contables realizadas por la administración son razonables;
 - (d) La información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable, y entendible;
 - (e) Los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas para permitir a los usuarios interesados entender el efecto de las transacciones y eventos materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Párrafo. A4)
 - (f) La terminología utilizada en los estados financieros, incluyendo el título de cada estado financiero, es apropiado.
14. Cuando los estados financieros están preparados de conformidad con el marco de presentación razonable, la evaluación requerida por los párrafos 12–13 también debe

²³ NIA 200, párrafo 11

²⁴ Los párrafos 24–25 tratan con las frases utilizadas para expresar ésta opinión en el caso de una marco de presentación razonable y un marco de cumplimiento respectivamente.

²⁵ NIA 330, *Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados*, párrafo 26

²⁶ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la Auditoría*, párrafo 11

incluir si los estados financieros alcanzaron una presentación razonable. La evaluación del auditor sobre si los estados financieros lograron una presentación razonable debe incluir consideraciones sobre:

- (a) La presentación, estructura y contenido en general de los estados financieros; y
- (b) Si los estados financieros, incluyendo las notas respectivas, presentan las transacciones y eventos subyacentes de forma que alcancen una presentación razonable.

15. El auditor debe evaluar si los estados financieros refieren o describen al marco de información financiera aplicable adecuadamente. (Ref: Párrafo. A5–A10)

Tipos de Opinión

16. El auditor deberá expresar una opinión no modificada cuando concluya que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. Si el auditor:

- (a) concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de desviaciones materiales; o
- (b) no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales,

el auditor deberá modificar la opinión en su informe de conformidad con la NIA 705 (Revisada) Propuesta.

18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de presentación razonable no logran una presentación razonable, el auditor debe discutirlo con la administración y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y de cómo se resuelva la cuestión, deberá determinar si es necesario modificar la opinión en el informe del auditor de conformidad con la NIA 705 (Revisada) Propuesta. (Ref: Párrafo. A11)

19. Cuando los estados financieros están preparados de conformidad con el marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran una presentación razonable. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros son engañosos, deberá discutirlo con la administración y, dependiendo de cómo se resuelva, determinará si deberá comunicarlo y como hacerlo dentro del informe del auditor. (Ref: Párrafo. A12)

Informe del Auditor

20. El informe del auditor deberá realizarse por escrito. (Ref: Párrafos. A13–A14)

Informe del Auditor para Auditorías Realizadas de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título

21. El informe del auditor debe tener un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente. (Ref: Párrafo. A15)

Destinatario

22. El informe del auditor deberá tener un destinatario, conforme sea apropiado, basado en

las circunstancias del trabajo. (Ref: Párrafo. A16)

Opinión del auditor

23. El informe del auditor debe incluir una sección con el encabezado “Opinión.” (Ref: Párrafo. A17)
24. Para expresar una opinión no modificada sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable, la opinión del auditor deberá, a menos que una ley o regulación lo requiera de otra manera, utilizar una de las siguientes frases, que se consideran equivalentes:
 - (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos, presentan una imagen fiel de [...]de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Párrafos. A18–A25)
25. Al expresar una opinión no modificada sobre unos estados financieros preparados de conformidad con marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá indicar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el [marco de información financiera aplicable]. (Ref: Párrafos. A22–A25)
26. En el caso de que el marco información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las Normas Internacionales Información Financiera emitidas por el International Accounting Standards Board o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el International Public Sector Accounting Standards Board, la opinión del auditor deberá identificar la jurisdicción de origen del marco de información financiera.
27. El informe del auditor deberá:
 - (a) Identificar la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - (b) Establecer que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) Identificar el título de cada estado incluido en los estados financieros;
 - (d) Hace referencia a las notas, incluyendo el resumen de las políticas contables significativas; y
 - (e) Especificar la fecha de, o el periodo comprendido por cada estado financiero incluido en los estados financieros. (Ref: Párrafos. A26–A27)

Bases para la Opinión

28. El informe del auditor deberá incluir una sección con el encabezado “Bases para la Opinión” que:
 - (a) Establezca que la auditoría fue realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Párrafo. A28)
 - (b) Haga referencia a la sección del informe del auditor que describe responsabilidades del mismo bajo las NIA;

- (c) Incluya una declaración sobre que el auditor es independiente de la entidad dentro del significado de los [requerimientos de ética relevantes o la ley o regulación aplicables] y que ha cumplido con las otras responsabilidades del auditor bajo esos requerimientos éticos. Si la independencia y otras responsabilidades éticas son establecidas por fuentes distintas, entonces la segunda parte de la declaración deberá también especificar la fuente de los otros requerimientos de ética relevantes; y (Ref: Para. A29)
- (d) Establecer si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para la opinión del auditor.

Negocio en Marcha

29. El auditor deberá informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta.

Asuntos importantes de auditoría

30. Para auditorías de un conjunto completo de estados financieros de propósito general de una empresa que cotiza en bolsa, el auditor deberá comunicar los asuntos importantes de auditoría en su informe de conformidad con la NIA 701 Propuesta. Cuando el auditor de un conjunto completo de estados financieros para propósitos generales de una entidad distinta a las que cotizan en bolsa, es requerido por una ley o regulación para comunicar los asuntos importantes de auditoría en su informe o por otras razones decidiera hacerlo, el auditor deberá aplicar la NIA 701 Propuesta. (Ref: Párrafos. A30–A31)

Otra Información

31. El auditor deberá informar de conformidad con la NIA 720 (revisada) Propuesta.²⁷

Responsabilidades por los Estados Financieros

32. El informe del auditor debe incluir una sección con un encabezado utilizando el término apropiado para describir aquellos responsables de la preparación de los estados financieros, Este encabezado no necesita referirse específicamente a la “administración”, pero debe utilizar el término apropiado en el contexto del marco legal de esa jurisdicción en particular. (Ref: Parrado. A32)

33. Esta sección del informe del auditor, deberá describir las responsabilidades respectivas a aquellos responsables de: (Ref: Párrafos. A33–A35)

- (a) La preparación de los estados financieros y por los controles internos que se determinen necesarios para permitir la preparación de estados financieros libres de desviaciones materiales, ya sea debido a fraude o error; y
- (b) Supervisión de los procesos de información financiera, cuando los responsables de la supervisión son diferentes a los del apartado (a).

34. Cuando los estados financieros son preparados de conformidad con el marco de presentación razonable, la descripción de las responsabilidades sobre los estados financieros dentro del informe del auditor deberán referirse a la “preparación y presentación de éstos estados financieros” o “ la preparación de los estados financieros que presentan una imagen fiel”, según sea apropiado en las circunstancias.

²⁷ Borrador para discusión pública, NIA 720 (Revisada) Responsabilidad del Auditor con Respecto a Otra Información Incluida en los Documentos que Contienen los Estados Financieros Auditados y el Informe del Auditor Correspondiente

Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

35. El informe del auditor debe incluir una sección bajo el encabezado de “Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros.”
36. El informe del auditor debe establecer que:
- (c) Los objetivos de una auditoría son el:
 - (i) Obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de desviaciones materiales, ya sean debidos a fraude o error; y
 - (ii) Emitir un informe del auditor que incluye una opinión. (Ref: Párrafo. A36)
 - (d) La seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA, siempre detectará una desviación material cuando ésta exista; y
 - (e) Las desviaciones pueden surgir por fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o en su conjunto, se espera que razonablemente influyan en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre las bases de éstos estados financieros.
37. El informe del auditor deberá además:: (Ref: Para. A37)
- (f) Establecer que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor ejerce el juicio profesional y mantiene un escepticismo profesional a lo largo de la planeación y realización de la auditoría; y
 - (g) Describir la auditoría estableciendo que las responsabilidades del auditor son:
 - (i) Identificar y evaluar los riesgos de desviaciones materiales en los estados financieros, derivados de fraude o error, diseñar y realizar procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases de la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una desviación material derivada de un fraude es más alto que de una derivada de un error, ya que el fraude puede involucrar complicidad, falsificación, omisiones intencionales, tergiversación, o la anulación del control interno.
 - (ii) Obtener un entendimiento de los controles internos relevantes para la auditoría para poder diseñar procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de los estados financieros, el auditor debe omitir la frase de que las consideraciones del auditor sobre el control interno no tienen el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.
 - (iii) Evaluar lo adecuado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y sus revelaciones correspondientes, hechas por la administración.
 - (iv) Cuando los estados financieros son preparados de conformidad con el marco

de presentación razonable, para evaluar la presentación general, estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo sus revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de manera que logran una presentación razonable.

- (h) En circunstancias en las que aplique la NIA 600²⁸, describir ampliamente la auditoría, estableciendo que las responsabilidades del auditor en un grupo son:
 - (i) Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada referente a la información financiera de las actividades de las entidades y negocios dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (ii) La dirección, supervisión y desempeño del grupo de auditoría; y
 - (iii) Seguir siendo el único responsable por la opinión del auditor.

38. El informe del auditor también deberá indicar que se requiere que el auditor:

- (i) Comunique a [aquellos encargados del gobierno de la entidad] lo referente, entre otras cosas, el alcance planeado y la oportunidad de la auditoría, y los hallazgos de auditoría significativos, incluyendo cualquier deficiencia significativa en el control interno que el auditor identifique durante la auditoría,
- (j) Por las auditorías de estados financieros de las empresas que cotizan en bolsa, proporcionar a [aquellos encargados del gobierno de la entidad] una declaración indicando que el auditor ha cumplido con los requerimientos de ética relevantes, referentes a independencia y comunicarles todas las relaciones y otros asuntos que puedan pensarse que influyan razonablemente en la independencia del auditor, y cuando sea aplicable, las salvaguardas relativas.

Localización de la descripción de las responsabilidades del auditor para los estados financieros

39. La descripción de las responsabilidades del auditor requeridas por los párrafos 37–38 deberá incluirse en el cuerpo del informe del auditor o en un Apéndice al informe del auditor. Cuando las responsabilidades del auditor se incluyen en un Apéndice, debe hacerse referencia en el cuerpo del informe sobre la localización de ese Apéndice. (Ref: Párrafos. A38–A39).

40. Una ley, regulación o las normas de auditoría nacionales pueden permitir expresamente al auditor, el remitirse a un sitio Web de alguna autoridad apropiada que contenga una descripción de las responsabilidades del auditor. Cuando:

- (a) Esa descripción no es incompatible con los requerimientos establecidos en los párrafos 37–38; y
- (b) El auditor decide remitirse a ese sitio Web en lugar de incluir la descripción de sus responsabilidades en el informe del auditor;

El auditor deberá incluir una referencia en su informe donde claramente indique donde está localizada la descripción. (Ref: Párrafos. A38, A40–A41)

Otras Responsabilidades de Información

²⁸ NIA 600, *Consideraciones Especiales—Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluyendo el trabajo de los Auditores de los Componentes)*

41. Si el auditor menciona otras responsabilidades de información en su informe sobre los estados financieros, adicionales a las responsabilidades del auditor bajo las NIA, éstas otras responsabilidades de información deben ser claramente diferenciadas de la información requerida por las NIA. (Ref: Párrafos. A42–A44)

Nombre del Socio del Trabajo

41. Debe incluirse el nombre del socio del trabajo dentro del informe del auditor sobre los estados financieros de las empresas que cotizan en bolsa a menos que, en circunstancias excepcionales, dicha revelación represente razonablemente, una amenaza de seguridad para el individuo. (Ref: Párrafo. A45)

Firma del Auditor

42. El informe del auditor deberá estar firmado. (Ref: Párrafos. A46–A47)

Dirección del Auditor

43. El informe del auditor deberá indicar el lugar de la jurisdicción en la que el auditor ejerce.

Fecha del Informe del Auditor

44. El informe del auditor deberá ser fechado no antes de la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basa su opinión sobre los estados financieros, incluyendo evidencia de que: (Ref: Párrafos. A48–A51)
- (a) Todos los estados que componen los estados financieros, incluyendo las notas respectivas, han sido preparados; y
 - (b) Aquellas personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de esos estados financieros.

Informe del Auditor Prescrito por una Ley o Regulación

46. Si una ley o regulación de una jurisdicción específica requiere que el auditor utilice un formato o redacción específica para el informe del auditor, éste reporte deberá referirse a las Normas Internacionales de Auditoría solo si el informe incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos: (Ref: Párrafos. A52–A56)
- (a) Un título.
 - (b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
 - (c) Una sección de Opinión que contenga la expresión de la opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluyendo la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, ver párrafo 26).
 - (d) La identificación de los estados financieros de la entidad que han sido auditados.
 - (e) La declaración de que el auditor es independiente de la entidad dentro del sentido de los [requerimientos de ética relevantes o leyes o regulaciones aplicables] y que ha cumplido con sus otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Si la independencia y las otras responsabilidades éticas han sido establecidas por fuentes distintas, entonces la segunda parte de la declaración deberá también especificar la fuente de los otros requerimientos éticos relevantes.

- (f) Una sección que indique los requerimientos de información de las NIA 570 (Revisada) Propuesta, relacionados con el negocio en marcha.
- (g) Cuando sea aplicable, una sección que incluya la información requerida por la NIA 701 Propuesta, o información adicional acerca de la auditoría que ha sido prescrita por una ley o regulación y que ésta no es incompatible con los requerimientos de información de esa NIA.²⁹ En aquellas circunstancias en que una ley o regulación requiera o permita a el auditor o a aquellos encargados del gobierno de la entidad, preparar un informe por separado que incluya una descripción de tal información, esta sección incluirá una descripción de los asuntos importantes de auditoría, o hará referencia a tal descripción en un informe emitido por aquellos encargados del gobierno de la entidad, o en un informe suplementario del auditor. (Ref: Párrafos. A53–A55)
- (h) Una sección que indique los requerimientos de información de las NIA 720 (revisada) Propuesta.
- (i) Una descripción de las responsabilidades de las personas responsables de la preparación de los estados financieros.
- (j) Una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a la ley o regulación, y una descripción de las responsabilidades del auditor para una auditoría de estados financieros de manera que no sea incompatible con los párrafos 36–38.
- (k) Para auditorías de estados financieros de empresas que cotizan en bolsa, el nombre del socio del trabajo a menos que, en circunstancias excepcionales, dicha revelación represente razonablemente una amenaza de seguridad para el individuo.
- (l) La firma del auditor.
- (m) La dirección del auditor.
- (n) La fecha del informe del auditor.

Informe del Auditor para Auditorías Realizadas de Conformidad tanto con las Normas de Auditoría de una Jurisdicción Específica y las Normas Internacionales de Auditoría

47. Se puede requerir que un auditor lleve a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción específica (las “normas de auditoría nacionales”), y además pudo haber cumplido con las NIA al llevar a cabo la auditoría. Si este es el caso, el informe del auditor debe referirse a las Normas Internacionales de Auditoría adicionalmente a las normas de auditoría nacionales, pero únicamente lo hará si: (Ref: Párrafos. A57–A58)
- (a) No hay conflicto entre los requerimientos de las normas de auditoría nacionales y los de las NIA, que pueda llevar al auditor a (i) a formarse una opinión diferente, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis que, en esas circunstancias particulares, es requerido por las NIA, y
 - (b) El informe del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los elementos numerados en el párrafo 46(a)–(n) anterior, cuando el auditor utilice el formato o

²⁹ NIA 701 Propuesta, párrafos 9–11

redacción especificados en las normas de auditoría nacionales. Sin embargo, la referencia a ley o regulación” en el párrafo 46(j) deberá entenderse como referencia a las normas de auditoría nacionales. El informe del auditor deberá, por consiguiente, identificar esas normas de auditoría nacionales.

48. Cuando el informe de auditoría se refiere tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, deberá identificarse la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.

Información Adicional Presentada con los Estados Financieros (Ref: Párrafos. A59–A65)

45. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional que no es requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor debe evaluar si, a su juicio profesional, la información adicional es sin embargo, parte integral de los estados financieros debido a su naturaleza o a como está presentada. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional será cubierta por la opinión del auditor.
46. Si la información adicional que no es requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integral de los estados financieros auditados, el auditor debe evaluar si esa información adicional se presenta de manera que claramente se diferencia de los estados financieros auditados. Si este no es el caso, el auditor debe solicitar a la administración que cambie la forma en que la información adicional no auditada se presenta. Si la administración se niega a hacerlo, el auditor deberá identificar la información adicional no auditada y explicar en su informe que dicha información adicional no ha sido auditada.

Aplicación y Otro Material Explicativo

Aspectos Cualitativos de las Prácticas Contables de la Entidad (Ref: Párrafo. 12)

- A1. La administración hace una serie de juicios acerca de los importes y las revelaciones en los estados financieros.
- A2. La NIA 260 (Revisada) Propuesta contiene una discusión sobre los aspectos cualitativos de las practicas contables.³⁰ Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, el auditor puede darse cuenta de posibles sesgos en los juicios de la administración. El auditor podrá concluir que el efecto acumulado de una falta de neutralidad, junto con el efecto de desviaciones no corregidas, causa que los estados financieros en su conjunto contengan desviaciones materiales. Los indicadores de una falta de neutralidad que pueden afectar la evaluación del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen desviaciones materiales incluyen los siguientes:
 - La corrección selectiva de desviaciones señaladas a la administración durante la realización de la auditoría (por ejemplo, corregir desviaciones que tienen como efecto incrementar los ingresos reportados, pero no corregir aquellas que tienen el efecto de disminuir los ingresos reportados).
 - Posibles sesgos de la administración al realizar las estimaciones contables.

³⁰ NIA 260 (Revisada) Propuesta, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Apéndice 2

A3. La NIA 540 trata sobre el posible sesgo de la administración al realizar las estimaciones contables.³¹ Los indicadores de posibles sesgos de la administración no constituyen desviaciones para efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar la evaluación del auditor sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales.

Revelación del efecto de las transacciones y eventos materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Párrafo. 13(e))

A4. Es común que los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información para propósitos generales, presenten la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. En dichas circunstancias, el auditor evaluará si los estados financieros revelan adecuadamente la información, para permitir a los usuarios interesados, entender el efecto de las transacciones y eventos materiales en la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivos.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Párrafo. 15)

A5. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la administración y, cuando sea apropiado, por los encargados del gobierno de la entidad, requiere que incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable en los estados financieros.³² Dicha descripción es importante debido a que informa a los usuarios de los estados financieros sobre el marco en el que están basados.

A6. Se prepara una descripción que indique que los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de información financiera determinado, cuando sea apropiado, solo si los estados financieros cumplen con todos los requerimientos de ese marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.

A7. Una descripción del marco de información financiera aplicable que contiene un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros se encuentran sustancialmente de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada para ese marco ya que puede confundir a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

A8. En algunos casos, los estados financieros pueden indicar que han sido preparados de conformidad con dos marcos de información financiera (por ejemplo, el marco nacional y las Normas Internacionales de Información Financiera). Esto se puede deber a que la administración está obligada, o ha elegido, preparar estados financieros de conformidad con ambos marcos, en cuyo caso ambos son marcos de información financiera aplicables. Dicha descripción es adecuada sólo si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente. Para poder considerar que han sido preparados de conformidad con los dos marcos, los estados financieros necesitan cumplir con ambos marcos simultáneamente y sin necesidad de conciliar estados financieros. En la práctica, el cumplimiento simultáneo es poco probable, a menos que la jurisdicción haya adoptado el otro marco (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera) como su marco nacional, o haya eliminado todas las barreras

³¹ NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información financiera a revelar*, párrafo 21

³² NIA 200, párrafos A2–A3

para cumplir con él.

- A9. Los estados financieros que han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera y que contengan una nota, o un estado complementario para conciliar los resultados con aquellos que se presentarían de conformidad con otro marco, no ha sido preparados de conformidad con ese otro marco. Esto se debe a que los estados financieros no incluyen toda la información de la forma requerida por el otro marco.
- A10. Los estados financieros pueden, sin embargo, estar preparados de conformidad con un marco de información financiera aplicable y, adicionalmente, describir en las notas a los estados financieros la extensión en la que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera). Dicha descripción es información financiera complementaria y, como se describe en el párrafo 49, se considera parte integral de los estados financieros y, por consecuencia, está cubierta por la opinión del auditor.

Tipos de Opinión (Ref: Párrafos. 18–19)

- A11. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de presentación razonable, no logren una presentación razonable. En estos casos, la administración tiene la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, partir desde alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren una presentación razonable.
- A12. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.³³

Informe del auditor (Ref: Párrafo. 20)

- A13. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.
- A14. El Apéndice contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los párrafos 21–45.

Informe del auditor sobre las auditorías llevadas a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título (Ref: Párrafo. 21)

- A15. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, “Informe de Auditoría Independiente”, manifiesta que el auditor ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref: Párrafo. 22)

- A16. Las disposiciones legales o regulatorias a menudo especifican a quien debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría

³³NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, párrafo 6(a)

normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los encargados del gobierno de la entidad, cuyos estados financieros han sido auditados.

Opinión del Auditor (Ref. Párrafos. 23–27)

Colocación de la sección de la opinión

A17. Colocar la sección de opinión al inicio del informe del auditor (como se ilustra en el Apéndice) hace que sea más importante para los usuarios de los estados financieros.

“Presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o “presentan una imagen fiel”

A18. Las frases “presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o “da una imagen fiel” se consideran equivalentes. El que se utilice la frase “presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales” o “presentan una imagen fiel” en una jurisdicción en concreto, es determinado por una ley o regulación que reglamenta la auditoría de estados financieros de esa jurisdicción, o por la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción. Cuando una ley o regulación requiere el utilizar una redacción diferente, esto no afecta a los requerimientos del párrafo 14 de ésta NIA, de que el auditor evalúe la presentación razonable de los estados financieros preparados de conformidad con el marco de presentación razonable.

A19. Cuando el auditor expresa una opinión no modificada, no es apropiado utilizar frases como “con la explicación anterior” o “sujeto a” en relación con la opinión, ya que esto sugiere una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de opinión.

Descripción de los estados financieros y los asuntos que presentan

A20. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con propósitos generales, los estados financieros comprenden: un balance de situación financiera, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo, y las notas relativas, las cuales comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar la información adicional como parte integrante de los estados financieros.

A21. En el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable, la opinión del auditor indica que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, o presentan una imagen fiel, de los asuntos que los estados financieros están diseñados para presentar. Por ejemplo, en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, éstos asuntos son la posición financiera de la entidad al final del periodo y el desempeño financiero de la entidad y los flujos de efectivo por el periodo terminado.

Descripción del marco de información financiera aplicable y como puede afectar a la opinión del auditor

A22. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe del auditor sobre contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o “... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

A23. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o regulatorios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA 210 trata sobre las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o regulatorios.³⁴

A24. Como se indica en el párrafo A8, los estados financieros pueden prepararse de conformidad con dos marcos de información financiera siendo, por lo tanto, aplicables ambos marcos de información financiera. En consecuencia, al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor considera cada marco por separado, y la opinión del auditor de conformidad con los párrafos 24–25 se refiere a ambos marcos como sigue:

- (a) Si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente, se expresarán dos opiniones: es decir, una opinión indicando que los estados financieros han sido preparados de conformidad con uno de los marcos de información financiera aplicable (por ejemplo, el marco nacional) y otra opinión indicando que los estados financieros han sido preparados con el otro marco de información financiera aplicable (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera). Estas opiniones se pueden expresar por separado o en una misma frase (por ejemplo, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados en la jurisdicción X y con las Normas de Internacionales de Información Financiera).
- (b) Si los estados financieros cumplen con uno de los marcos de información financiera pero no cumplen con el otro marco, se puede expresar una opinión no modificada con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con uno de los marcos (por ejemplo, el marco nacional) pero una opinión modificada con respecto al otro marco (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

A25. Como se indica en el párrafo A10, los estados financieros pueden cumplir con el marco de información financiera aplicable y, adicionalmente, revelar el grado de cumplimiento con otro marco de información financiera. Dicha información adicional es cubierta por la opinión del auditor si no puede diferenciarse claramente de los estados financieros (ver párrafos 49–50 y el material de aplicación relacionado en los párrafos A59–A65). Por consiguiente,

- (a) Si la revelación sobre el cumplimiento con el otro marco induce a error, se expresa una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (revisada) Propuesta.
- (b) Si la revelación no induce a error pero el auditor juzga que es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados

³⁴ NIA 210, párrafo 18

financieros, se añade un párrafo de énfasis de conformidad con la NIA 706 (Revisada) Propuesta, para llamar la atención sobre la información revelada.

Referencia a los estados financieros que han sido auditados

A26. El informe del auditor indica, por ejemplo, que el auditor ha revisado los estados financieros de la entidad, los cuales comprenden [indicar el título de cada estado financiero comprendido dentro del conjunto de estados financieros requerido por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financieros] y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

A27. Cuando el auditor conoce que los estados financieros serán incluidos en un documento que contiene otra información tal como el reporte anual, el auditor considerará, si la forma de presentación lo permite, identificar los números de páginas en las cuales se presentarán los estados financieros. Esto ayudará al usuario a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del auditor.

Bases para la opinión (Ref: Párrafo. 28)

A28. La referencia a las normas utilizadas transmite a los usuarios del informe del auditor que la auditoría se ha llevado a cabo de conformidad con las normas establecidas.

A29. La NIA 200 establece que el auditor no afirmará en su informe, haber cumplido con las NIA, a menos que haya cumplido con los requerimientos de la NIA 200 y de todas las demás NIA aplicables a la auditoría. Esto incluye cumplir con los requerimientos de ética relevantes, incluyendo los referentes a la independencia, relativas a los trabajos de auditoría de estados financieros.³⁵ A pesar de que los requerimientos de independencia en una situación de auditoría de grupo puede ser compleja, la NIA 600³⁶ establece los requisitos para los auditores al realizar el trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de grupo, incluyendo aquellas situaciones en que el auditor del componente no cumple con los requerimientos de independencia que son relevantes para la auditoría de grupo. Sin embargo, la NIA no establece requerimientos de independencia o éticos específicos para los auditores, o auditores del componente, y por consiguiente no extiende, o anula, los requerimientos de independencia del Código de Ética para Contadores Profesionales del Comité de Ética Internacional para Contadores (IESBA Code), u otros requerimientos éticos a los que está sujeto el equipo de trabajo del grupo, y tampoco los requerimientos de las NIA requieren que el auditor del componente en todos los casos, esté sujeto a las mismas reglas de independencia específicas aplicables al equipo de trabajo del grupo.

Asuntos importantes de auditoría (Ref: Párrafo. 30)

A30. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del trabajo con la administración y con los encargados del gobierno de la entidad, según sea apropiado, y señala que las funciones de la administración y de los encargados del gobierno de la entidad para acordar los términos del trabajo de auditoría de la entidad, dependen de los acuerdos de gobierno de la entidad y de la ley o regulación relevante.³⁷ Al aceptar las condiciones del trabajo, si el auditor de una entidad que no sea una entidad que

³⁵ NIA 200, párrafos 14 y 20

³⁶ NIA 600, párrafos 19–20

³⁷ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría párrafos 9 y A21*

cotiza en bolsa, pretende comunicar los asuntos importantes de la auditoría en el informe del auditor, la NIA 210 requiere que el auditor reconozca esto en los términos del trabajo de auditoría con el fin de informar a la dirección y a los encargados del gobierno de la entidad sobre la intención del auditor.³⁸

Consideraciones específicas a las entidades del sector público

A31. Las entidades del sector público pueden ser muy importantes debido al tamaño, complejidad o aspectos de interés público, y puede tener un amplio rango de interesados. En tales casos, el auditor de esa entidad puede ser requerido por la ley o regulación, o puede pretender comunicar asuntos importantes de auditoría en su informe.

Responsabilidades de los estados financieros (Ref: Para. 32–34)

A32. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la administración, y cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno de la entidad, sobre la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA.³⁹ La administración, y cuando sea el caso, los responsables del gobierno de la entidad, aceptan la responsabilidad sobre la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluyendo, cuando sea el caso, su presentación razonable. La administración también acepta la responsabilidad por el control interno, cuando se determina que es necesario para permitir la preparación de los estados financieros que estén libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la administración en el informe del auditor, incluyen la referencia a las responsabilidades de ambos para ayudar a explicar a los usuarios la premisa sobre la cual se lleva a cabo la auditoría. La NIA 260 (Revisada) Propuesta, utiliza el término de los encargados del gobierno de la entidad para describir a la persona, personas o la organización u organizaciones que tienen la responsabilidad de supervisar a la entidad, y proporciona una discusión sobre la diversidad de estructuras de gobierno a lo largo de las jurisdicciones y por entidad.

A33. Pueden existir circunstancias donde es apropiado que el auditor agregue las descripciones de las responsabilidades de la administración y de aquellos encargados del gobierno de la entidad mencionadas en el párrafo 33, para reflejar las responsabilidades adicionales que son relevantes para la preparación de los estados financieros dentro del contexto de una jurisdicción en particular o por la naturaleza de la entidad.

A34. El párrafo 33 es consistente con la forma en que se acuerdan las responsabilidades en los términos del trabajo de auditoría o en otro acuerdo por escrito apropiado, de conformidad con lo requerido en la NIA 210.⁴⁰ La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad explicando que, si la ley o la regulación establece las responsabilidades de la administración y, cuando sea el caso, de aquellos encargados del gobierno de la entidad en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que la ley o regulación incluye responsabilidad que, a su juicio, son equivalentes en su efecto a aquellas establecidas en la ISA 210. Para aquellas responsabilidades que son equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de la ley o regulación para

³⁸ NIA 210, párrafos 10(e) y A23a

³⁹ NIA 200, párrafo 13(j)

⁴⁰ NIA 210, párrafo 6(b)(i)–(ii)

describirlas en el acuerdo del trabajo o en otro acuerdo por escrito apropiado. En esos casos, ésta redacción puede utilizarse en el informe del auditor para describir las responsabilidades requeridas en el párrafo 33. En otras circunstancias, incluyendo cuando el auditor decide no utilizar la redacción de la ley o regulación tal como está incorporada en el acuerdo del trabajo; se utiliza la redacción del párrafo 33. Cuando no este prohibido, el auditor puede elegir el describir más detalladamente estas responsabilidades al incluir una referencia de donde puede obtenerse esa información (por ejemplo, en el reporte anual de la entidad o el sitio Web de la autoridad adecuada).

A35. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación que establecen las responsabilidades de la administración, pueden indicar una responsabilidad específica sobre la idoneidad de los libros y registros contables, o los sistemas contables. Como los libros, registros y sistemas contables son parte del control interno (como se define en la NIA 315(Revisada)⁴¹), las descripciones en la NIA 210 y en el párrafo 33 no hacen una referencia específica a ellos.

Responsabilidades del auditor sobre los estados financieros (Ref: Párrafos. 35–40)

A36. El informe del auditor explica que el objetivo de una auditoría es el obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto, están libres de desviaciones materiales para contrastar con las responsabilidades de la administración sobre la preparación de los estados financieros.

Reubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros (Ref: Para. 39–40)

A37. La descripción de las responsabilidades del auditor como lo requieren los párrafos 37(b) y (c) de ésta NIA, puede diseñarse para reflejar la naturaleza específica de la entidad (por ejemplo, cuando el informe de auditoría se dirige a estados financieros consolidados).

A38. El reubicar cierta información a un Apéndice en el informe del auditor, o a el sitio Web de la autoridad adecuada, puede ser útil para simplificar el contenido del informe del auditor. Sin embargo, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información que es necesaria informar para las expectativas del usuario sobre como se lleva a cabo la auditoría de conformidad con las NIA, se debe hacer referencia a el lugar donde puede encontrar tal información.

A39. Por ejemplo, el párrafo 39 permite al auditor reubicar las declaraciones requeridas por los párrafos 37–38 que describen las responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros a un Apéndice en el informe del auditor, proporcionando la referencia apropiada sobre la ubicación del Apéndice. El siguiente es un ejemplo de cómo se puede hacer esa referencia en el informe del auditor:

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

El objetivo de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales, ya sean debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluye nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no

⁴¹ NIA 315 (Revisada), Identificación y evaluación de los riesgos de desviaciones materiales mediante el conocimiento de la entidad y su entorno, párrafo 4(c)

es garantía de que la auditoría, llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material existente. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, puede esperarse que influyan razonablemente en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de estos estados financieros.

Una descripción más amplia de nuestras responsabilidades por la auditoría de estados financieros se incluye en el Apéndice X del informe del auditor, el cual se encuentra en [indicar el número de página u otra referencia para su ubicación].

- A40. El auditor solo puede referirse a la descripción de las responsabilidades del auditor ubicadas en el sitio Web de la autoridad apropiada, si se cumplen los requerimientos del párrafo 40. La información incluida en el sitio Web puede describir el trabajo del auditor o el proceso de auditoría de conformidad con las NIA más ampliamente, pero puede no ser consistente con la descripción requerida por los párrafos 37–38 de ésta NIA.
- A41. La autoridad apropiada puede ser el organismo que establece las normas de auditoría nacionales, un regulador, o un organismo supervisor. Esas organizaciones están bien establecidas para asegurar la exactitud, integridad y la disponibilidad continua de información estandarizada. No es apropiado que el auditor le de mantenimiento a ese sitio Web. El siguiente es un ejemplo de cómo se puede hacer referencia a un sitio Web en el informe del auditor:

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

El objetivo de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales, ya sean debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluye nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que la auditoría, llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material existente. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, puede esperarse que influyan razonablemente en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de estos estados financieros.

Una descripción más amplia de nuestras responsabilidades por la auditoría de estados financieros que es parte del informe del auditor se localiza en el sitio Web de [Entidad] en: [enlace al sitio Web].

Otras responsabilidades de información (Ref: Párrafo. 41)

- A42. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales para informar sobre otros asuntos que son complementarias a las responsabilidades del auditor bajo las NIA. Por ejemplo, se le puede pedir al auditor informar ciertos asuntos, si estos llaman su atención durante el curso de la auditoría de estados financieros. Adicionalmente también se puede pedir al auditor realizar e informar procedimientos específicos, o expresar una opinión sobre ciertos asuntos, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, control interno sobre la información financiera u otra información. Las normas financieras de una jurisdicción específica, generalmente

proporcionan una guía sobre las responsabilidades del auditor con respecto a responsabilidades específicas adicionales en esa jurisdicción.

A43. En algunos casos, la ley o regulación relevantes, pueden requerir o permitir que el auditor informe sobre éstas otras responsabilidades en su informe. En otros casos, se le puede requerir o permitir informar sobre ellas en un informe por separado.

A44. Distinguir otras responsabilidades de información de las responsabilidades del auditor bajo las NIA, puede realizarse de diferentes formas, por ejemplo:

- Incluyendo una sección por separado dentro del informe del auditor con el encabezado “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios,” o de alguna otra forma apropiada al contenido de la sección. En tales casos, el auditor puede considerar necesario el incluir un encabezado que diga “Informe sobre los estados financieros auditados.”
- Se presenta en la misma sección donde se informa sobre los asuntos de auditoría de conformidad con las NIA, con una redacción en el informe del auditor que distinga claramente entre la información requerida por las NIA y otra información requerida por la ley o regulación.

Nombre del socio de trabajo (Ref: Párrafo. 42)

A45. La ley o regulación pueden requerir que el nombre del socio del trabajo responsable por las auditorías de estados financieros distintos a los de entidades que cotizan en bolsa, sea incluido en el informe del auditor.

Firma del auditor (Ref: Párrafo. 43)

A46. La firma del auditor puede ser en nombre de la firma de auditoría, el nombre propio del auditor o ambos, según sea apropiado para la jurisdicción en particular. Adicionalmente a la firma del auditor, en ciertas jurisdicciones, se puede requerir que el auditor declare en su informe, su título profesional, o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según sea apropiado, han sido reconocidos por la autoridad apropiada en esa jurisdicción.

A47. En algunos casos, la ley o regulación pueden permitir el uso de firmas electrónicas en el informe del auditor.

Fecha del informe del auditor (Ref: Párrafo. 45)

A48. La fecha del informe del auditor indica al usuario del mismo, que el auditor ha considerado el efecto de los eventos y transacciones de las cuales tiene conocimiento y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por los eventos y transacciones posteriores a la fecha del informe del auditor se tratan en la NIA 560.⁴²

A49. Ya que la opinión del auditor se proporciona sobre los estados financieros y éstos son responsabilidad de la administración, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada hasta que se haya obtenido evidencia de que todos los estados que comprenden los estados financieros, incluyendo sus notas, han sido preparados y la administración ha aceptado responsabilidad por ellos.

A50. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación identifican a las personas u organismos (por ejemplo, los directores) que son responsables de concluir que todos los estados

⁴² NIA 560, Eventos subsecuentes, párrafos 10–17

que comprenden los estados financieros, incluyendo sus notas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesarios. En tales casos, se obtiene evidencia de la aprobación previo a la fecha del informe sobre los estados financieros. En otras jurisdicciones, sin embargo, el proceso de aprobación no es establecido por una ley o regulación. En esos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para preparar y finalizar sus estados financieros tomando en cuenta sus estructuras de administración y gobierno, para poder identificar a las personas u organismos con la autoridad para concluir que todos los estados que comprenden los estados financieros, incluyendo sus notas, han sido preparados. En algunos casos, la ley o regulación identifica el punto, en el proceso de información de los estados financieros, en el cual se espera que se complete la auditoría.

A51. En algunas jurisdicciones, se necesita la aprobación final de los accionistas antes de que se emitan públicamente los estados financieros. En estas jurisdicciones, la no es necesaria la aprobación final de los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido la evidencia de auditoría suficiente y apropiada. La fecha de aprobación de los estados financieros para efectos de las NIA, es la fecha anterior a aquella en que, a las personas con autoridad reconocida, determinen que todos los estados que comprenden los estados financieros, incluyendo sus notas, han sido preparados y que éstas hayan manifestado que asumen su responsabilidad por ellos.

Informe del auditor requerido por una ley o regulación (Ref: Párrafo. 46)

A52. La NIA 200 explica que se puede requerir que el auditor cumpla con los requerimientos legales o regulatorios adicionalmente a los de las NIA.⁴³ Cuando este es el caso, el auditor puede verse obligado a utilizar en su informe, un formato o una redacción que difiere de la establecida en los párrafos 20–45 de ésta NIA. Como se explica en el párrafo 4, la consistencia en el informe del auditor, cuando la auditoría ha sido llevada a acabo de conformidad con las NIA, promueve credibilidad en el mercado global al hacer identificables fácilmente aquellas auditorías que han sido llevadas a cabo de conformidad con las normas reconocidas globalmente. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o regulatorios y las NIA, se refieren solo al formato y redacción del informe del auditor y, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el párrafo 46(a)–(n) se incluyen en el informe del auditor, éste puede hacer referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. Por consecuencia, en esas circunstancias, se considera que el auditor ha cumplido con los requerimientos de las NIA, aún y cuando el formato y redacción utilizados en su informe, son los especificados por los requerimientos de información de una ley o regulación. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción en particular, no presentan conflictos con las NIA, la adopción del formato y redacción, incluyendo el uso de títulos en los encabezados, utilizados en ésta NIA, ayuda a los usuarios del informe del auditor a reconocer más fácilmente el informe del auditor como realizado de conformidad con las NIA.

A53. La ley o regulación puede requerir que el auditor proporcione información adicional sobre la auditoría que ha realizado, lo cual puede incluir información que es consistente con los objetivos de la NIA 701 Propuesta, o puede establecer la naturaleza y extensión de lo que se comunica sobre éstos asuntos. Alternativamente, la ley o regulación puede requerir que los encargados del gobierno de la entidad (por ejemplo, el Comité Directivo o el Comité de Auditoría de una entidad) emitan un informe incluyendo una descripción

⁴³ NIA 200, párrafo A55

de ciertos asuntos informados a ellos por el auditor, en conexión con sus responsabilidades de supervisión. Por lo anterior, se puede requerir al auditor que informe por excepción cuando el informe de los encargados del gobierno de la entidad no aborda correctamente los asuntos informados a ellos por el auditor, y remediar esa deficiencia comunicando el asunto en el informe del auditor.

A54. Las NIA no invalidan la ley o regulación que rige una auditoría de estados financieros. Cuando la NIA 701 es aplicable, solo se puede hacer referencia a las NIA en el informe del auditor si, al aplicar la ley o regulación, la sección requerida por el párrafo 46(g) de ésta NIA no es inconsistente con los requerimientos de información de la NIA 701 Propuesta. En tales circunstancias, el auditor puede necesitar el adaptar ciertos aspectos de la comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor requerido por la NIA 701 Propuesta, por ejemplo :

- Modificar el encabezado “Asuntos importantes de auditoría”, si la ley o regulación estipula un encabezado específico;
- Explicar porque se proporciona en el informe del auditor la información requerida por la ley o regulación por ejemplo, al hacer referencia a la ley o regulación relevante y describir como la información se relaciona con los asuntos importantes de auditoría;
- Cuando sea aplicable, incluir en el informe del auditor, una referencia cruzada con una descripción sobre el asunto en el informe de los encargados del gobierno de la entidad; o
- Cuando la ley o regulación estipula la naturaleza y extensión de la descripción, complementando la información requerida para alcanzar una descripción general de cada asunto importante de auditoría, que es consistente con el requerimiento del párrafo 10 de la NIA 701 Propuesta.

A55. La NIA 210 trata las circunstancias donde la ley o regulación de la jurisdicción específica, establece el formato o redacción del informe del auditor en términos que son significativamente diferentes de los requerimientos de las NIA, lo cual incluye, en particular, la opinión del auditor. En éstas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:

- (a) Si los usuarios pueden malentender la seguridad obtenida de la auditoría de estados financieros y, si es así,
- (b) Si una descripción adicional en el informe del auditor puede mitigar el posible malentendido.

Si el auditor concluye que una descripción adicional en su informe no puede mitigar el posible malentendido, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el trabajo de auditoría, a menos que la ley o regulación le requiera hacerlo. De conformidad con la NIA 210, una auditoría llevada a cabo de conformidad con dicha ley o regulación no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluirá ninguna referencia en su informe sobre que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.⁴⁴

Consideraciones específicas a entidades del sector público

⁴⁴ NIA 210, párrafo 21

A56. Los auditores de entidades del sector público también pueden tener la capacidad, de conformidad con la ley o regulación, de informar públicamente sobre ciertos asuntos, ya sea en el informe del auditor o en un informe complementario, el cual puede incluir información consistente con los objetivos de la NIA 701 Propuesta. En dichas circunstancias, el auditor puede diseñar ciertos aspectos de la comunicación de los asuntos importantes de auditoría requeridos por la NIA 701 Propuesta en su informe o incluir, una referencia a la descripción de esos asuntos en un informe complementario.

Informe del auditor sobre auditorías llevadas a cabo de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción en específico como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Párrafo. 47)

A57. El auditor puede indicar en su informe que la auditoría se llevo a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría así como con las normas de auditoría nacionales cuando, además de cumplir con las normas de auditoría nacionales relevantes, el auditor cumple con cada una de las NIA relevantes para la auditoría.⁴⁵

A58. La referencia tanto a las Normas Internacionales de Auditoría como a las normas de auditoría nacionales no es adecuado, si existe un conflicto entre los requerimientos de las NIA y los de las normas de auditoría nacionales que puedan llevar al auditor a formar una opinión diferente o a no incluir un párrafo de énfasis que, en las circunstancias particulares, es requerido por las NIA. En ese caso, el informe del auditor solo hará referencia a las normas de auditoría (ya sean las Normas Internacionales de Auditoría o las normas de auditoría nacionales) de conformidad con las que se haya preparado el informe del auditor.

Información complementaria presentada con los estados financieros (Ref: Párrafos. 49–50)

A59. En algunas circunstancias, la entidad puede ser requerida por una ley, regulación o norma, o puede elegir voluntariamente, presentar junto con los estados financieros información complementaria que no es requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, la información complementaria puede presentarse para aumentar el entendimiento del usuario sobre el marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación más amplia sobre partidas específicas de los estados financieros. Dicha información se presenta generalmente en cédulas complementarias o en notas adicionales.

A60. El párrafo 49 de ésta NIA explica que la opinión del auditor cubre la información complementaria que es parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza y a cómo se presenta. Esta evaluación es un asunto de juicio profesional. Para ejemplificar:

- Cuando las notas a los estados financieros incluyen una explicación o conciliación sobre la extensión en la cual los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que esto es información complementaria que no puede ser diferenciada claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también cubrirá las notas o cédulas complementarias referenciadas de los estados financieros.
- Cuando una cuenta adicional de pérdidas y ganancias que revela partidas específicas de gastos, se revela como una cédula por separado incluida como un

⁴⁵ NIA 200, párrafo A56

apéndice a los estados financieros, el auditor puede considerarla como información complementaria que puede diferenciarse claramente de los estados financieros.

- A61. La información complementaria que está cubierta por la opinión del auditor, no necesita ser referenciada específicamente en el informe del auditor cuando es suficiente una referencia a las notas en la descripción de los estados que conforman los estados financieros en el informe del auditor.
- A62. La ley o regulación puede no requerir que la información complementaria sea auditada, y la administración puede decidir no pedir al auditor el incluir ésta información dentro del alcance de la auditoría de los estados financieros.
- A63. La evaluación del auditor sobre si la información complementaria no auditada se presenta de manera que puede ser interpretada como cubierta por la opinión del auditor incluye, por ejemplo, el lugar donde se presenta la información en relación con los estados financieros y cualquier información complementaria auditada, y si ésta se encuentra claramente etiquetada como “no auditada.”
- A64. La administración puede cambiar la presentación de la información complementaria no auditada que pueda inferirse como cubierta por la opinión del auditor, por ejemplo al:
- Quitar cualquier referencia de los estados financieros a la información complementaria o notas no auditadas para que la demarcación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
 - Poner la información complementaria no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible en las circunstancias, por lo menos colocar las notas no auditadas juntas al final de las notas requeridas a los estados financieros y claramente etiquetarlas como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclan con las notas auditadas pueden malinterpretarse como que están siendo auditadas.
- A65. El hecho de que la información complementaria no es auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leer esa información para identificar inconsistencias materiales con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor con respecto a la información complementaria sin auditar, son consistentes con las descritas en la NIA 720 (Revisada) Propuesta.[^]

Apéndice

(Ref: Párrafo. A14)

Ejemplos de Informes del Auditor Independiente sobre los Estados Financieros

- Ejemplo 1: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que cotiza en bolsa, preparados de conformidad con el marco de presentación razonable
- Ejemplo 2: Informe del auditor sobre los estados financieros consolidados de una entidad que cotiza en bolsa, preparados de conformidad con el marco de presentación razonable

[^] Las adaptaciones correspondientes a este párrafo fueron propuestas en el Borrador para Discusión Pública de la NIA 720 (Revisada) Propuesta. El IAASB considerará la retroalimentación de esa consulta para determinar si éste cambio sigue siendo apropiado conforme finalice tanto la NIA 700 (Revisada) como la NIA 720 (Revisada) Propuestas.

- Ejemplo 3: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que no cotiza en bolsa preparados, de conformidad con el marco de presentación razonable (donde se hace referencia a la información que se localiza en el sitio Web de la autoridad apropiada)
- Ejemplo 4: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que no cotiza en bolsa, preparados de conformidad con el marco de presentación de propósitos generales

Ejemplo 1 – Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que cotiza en bolsa, preparados de conformidad con el marco de presentación razonable

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros de una entidad que cotiza en bolsa, utilizando el marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los estados financieros son preparados por la administración de la entidad para propósitos generales, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir “limpia”) es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- Los asuntos importantes de auditoría han sido informados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- No se han identificado incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que puedan originar duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, de conformidad con la NIA 570 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

Las referencias de los párrafos siguientes son sobre los requerimientos relevantes de ésta NIA.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (párrafo. 21)

A los accionistas de la Compañía ABC [u otro destinatario apropiado] (párrafo. 22)

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros⁴⁶

⁴⁶ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de estados financieros” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

Opinión (párrafos. 23–27)

En nuestra opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión (párrafo. 28)

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión.

Asuntos Importantes de Auditoría (párrafo. 30 y párrafos. 9–11 de la NIA 701 Propuesta)

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos a continuación, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

Los dos temas específicos que se presentan a continuación son meramente con propósitos de ilustración. Esta sección puede adaptarse a los hechos y circunstancias de cada trabajo de auditoría individual y a la entidad. Por consiguiente, el IAASB intencionalmente ha redactado estos ejemplos, de manera que ilustren que los asuntos importantes de auditoría varían en términos del número y selección de los temas a abordar y la naturaleza en la que deben describirse, y pretenden ser consistentes con las revelaciones en los estados financieros de la entidad.

Valuación de instrumentos financieros

Las revelaciones de la Compañía sobre sus instrumentos financieros estructurados se incluyen en la Nota 5. Las inversiones de la Compañía en instrumentos de inversión estructurados representa el [x%] del monto total de sus instrumentos financieros. Debido a que la valuación de los instrumentos financieros de la Compañía no se basan en precios cotizados en mercados activos, existe cierta incertidumbre significativa sobre la medición involucrada en ésta valuación. Como resultado, la valuación de éstos instrumentos fue significativa para nuestra auditoría. La Compañía ha determinado que es necesario utilizar un modelo de entidad desarrollada para valorar estos instrumentos, debido a su estructura única

y términos. Cuestionamos el razonamiento de la administración para el uso de un modelo de entidad-desarrollado, y lo discutimos con [los encargados del gobierno de la entidad] y concluimos que el uso de tal modelo era apropiado. Nuestros procedimientos de auditoría también incluyeron, entre otros, prueba de los controles de la administración relacionados con el desarrollo y la calibración del modelo y la confirmación de que la administración había decidido que no era necesario hacer ningún ajuste a los resultados del modelo para reflejar los supuestos que los participantes del mercado usarían en circunstancias similares.

Reconocimiento de los ingresos relativos a los contratos a largo plazo.

Los términos y condiciones de los contratos a largo plazo de la Compañía en su [nombre del segmento] afecta el ingreso que reconoce la Compañía en un periodo, y el ingreso de tales contratos representa un monto material del importe total de ingresos de la Compañía. El proceso para medir el ingreso a reconocer en la [nombre de la industria], incluyendo la determinación de la oportunidad de su reconocimiento, involucra significativamente el juicio de la administración. Identificamos el reconocimiento de ingresos de los contratos a largo plazo como un riesgo significativo que requiere consideraciones especiales de auditoría. Esto se debe a que pueden existir acuerdos colaterales que realmente modifican los contratos originales, y dichos acuerdos pueden no registrarse involuntariamente o se oculten deliberadamente y por consiguiente presenten un riesgo de desviación material debida a fraude o error. Adicionalmente a probar los controles que la Compañía tiene sobre sus procesos para entrar en contratos a largo plazo y registrarlos, y otros procedimientos de auditoría, consideramos que era necesario confirmar los términos de éstos contratos directamente con los clientes y probar los registros diarios efectuados por la administración relativos al reconocimiento de ingresos. Con base en los procedimientos de auditoría realizados, no encontramos evidencia sobre la existencia de contratos colaterales. Las revelaciones de la Compañía sobre el reconocimiento de ingresos se incluyen en el resumen de las políticas contables significativas en la Nota 1, así como en la Nota 4.

Negocio en marcha (párrafo. 29 y párrafos. 19–25 de la NIA 570 (Revisada) Propuesta)

Los estados financieros de la Compañía han sido preparados utilizando las bases contables de negocio en marcha. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración tenga la intención de liquidar la Compañía o detener las operaciones, o no tiene otra alternativa realista más que hacerlo. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros, hemos concluido que el uso de las bases contables de negocio en marcha por parte de la administración, en la preparación de los estados financieros de la Compañía es apropiado.

La administración no ha identificado una incertidumbre material que pueda dar lugar a una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha, y por consiguiente no se revela en los estados financieros. Con base en nuestra auditoría de los estados financieros, tampoco hemos identificado dicha incertidumbre material. Sin embargo, ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la Compañía de seguir como negocio en marcha.

Otra información (párrafo. 31)

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta). El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de

que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración⁴⁷ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros (párrafos. 32–34)

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de éstos estados financieros de conformidad con las NIIF,⁴⁸ y del control interno que la administración determine necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error. [Los encargados del gobierno de la entidad] son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Compañía.

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros (párrafos. 35–40)

Los objetivos de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales, derivadas de fraude o error, y para emitir un informe del auditor que incluye nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material cuando ésta exista. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales cuando, individualmente o en su conjunto, se espera que de forma razonable influyeran en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de éstos estados financieros.

El material sombreado a continuación puede ser localizado en el Apéndice del informe del auditor (ver párrafo 39 de ésta NIA). Cuando la ley o regulación, o las normas de auditoría nacionales expresamente lo permitan, se puede hacer referencia a un sitio Web de la autoridad apropiada que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir éste material en el informe del auditor (ver párrafo 40 de ésta NIA).

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, ejercemos el juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional a lo largo de la planeación y realización de la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de desviaciones materiales de los estados financieros, derivadas de fraude o error, diseñando y aplicando procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obteniendo evidencia de auditoría que es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar desviaciones materiales que resulten de un fraude es mayor de las que resulten de un error, ya que el fraude puede involucrar conspiración, falsificación, omisión intencional, tergiversación, o la anulación de un control interno.
- Obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría para poder diseñar los procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la

⁴⁷ A lo largo de los ejemplos de informe del auditor en las NIA Propuestas, puede ser necesario cambiar el término administración para ser reemplazado por otro término que sea apropiado en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular. Por ejemplo, los encargados del gobierno de la entidad, en lugar de administración, pueden tener éstas responsabilidades.

⁴⁸ Cuando la responsabilidad de la administración es el preparar los estados financieros para dar una imagen fiel, esto puede leerse: “La administración es responsable de preparar los estados financieros que presentan una imagen fiel de conformidad con las NIIF, y por el”

entidad.⁴⁹

- Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y sus revelaciones correspondientes realizadas por la administración.
- Evaluar la presentación general, la estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros presentan las transacciones y eventos subyacentes de forma que alcancen una presentación razonable.

Se nos requiere el comunicar a [los encargados del gobierno de la entidad] lo referente, entre otros asuntos, al enfoque planeado y a la oportunidad de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa en el control interno que identifiquemos durante nuestra auditoría.

También se nos requiere proporcionar a [los encargados del gobierno de la entidad] una declaración sobre nuestro cumplimiento con los requerimientos de ética relevantes referentes a la independencia y comunicarles cualquier relación y otros asuntos que puedan, de manera razonable, pensarse que afectan a nuestra independencia, y cuando sea el caso, las salvaguardas relativas.

Informe sobre Otros Requerimientos Legales o Regulatorios (párrafo. 41)

[La forma y contenido de ésta sección del informe del auditor puede variar dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por la ley, regulación o normas de auditoría nacionales. Dependiendo de los asuntos tratados por otra ley, regulación o las normas de auditoría nacionales, los que establecen las normas nacionales pueden elegir el combinar el informar sobre éstos asuntos, con la información requerida por las NIA (mostrado en la sección de Informe del Auditor sobre los Estados Financieros), con una redacción en el informe del auditor, que claramente distinga entre el informe requerido por las NIA y el otro informe requerido por la ley o regulación.]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre]. (párrafo. 42)

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular] (párrafo. 43)

[Domicilio del auditor] (párrafo. 44)

[Fecha](párrafo.45)

Ejemplo 2: Informe del auditor sobre los estados financieros consolidados de una entidad que cotiza en bolsa, preparados de conformidad con el marco de presentación razonable

Para propósitos de éste ejemplo de informe del auditor ilustrativo, se suponen las

⁴⁹ Esta oración puede ser modificada, según sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza en bolsa utilizando el marco de presentación razonable. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los estados financieros consolidados son preparados por la administración de la entidad para propósitos generales, de conformidad con las NIIF.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de las responsabilidades de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir “limpia”) es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- Los asuntos importantes de auditoría han sido informados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- No se han identificado incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que puedan originar duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, de conformidad con la NIA 570 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados⁵⁰

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados, y sus flujos de efectivo consolidados por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros consolidados del Grupo, los cuales comprenden el estado de posición financiera consolidado al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

⁵⁰ El subtítulo “Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios” no aplica.

Consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo en el sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos a continuación, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

Los cuatro temas específicos que se presentan a continuación son meramente con propósitos de ilustración. Esta sección puede adaptarse a los hechos y circunstancias de cada trabajo de auditoría individual y a la entidad. Por consiguiente, el IAASB intencionalmente ha redactado estos ejemplos, de manera que ilustren que los asuntos importantes de auditoría varían en términos del número y selección de los temas a abordar y la naturaleza en la que deben describirse, y pretenden ser consistentes con las revelaciones en los estados financieros consolidados de la entidad.

Plusvalía

Bajo las NIIF, se requiere que el Grupo pruebe anualmente el monto de su plusvalía para determinar su deterioro. Esta prueba de deterioro anual fue significativa para nuestra auditoría debido a que el proceso de evaluación es complejo y altamente crítico y se basa en supuestos que están afectados por las expectativas futuras del mercado o por las condiciones económicas, particularmente en [Países X y Y]. Como resultado, nuestros procedimientos de auditoría incluyeron, entre otros, utilizar la valuación de un experto para ayudarnos a evaluar los supuestos y metodologías utilizadas por el Grupo, en particular las relacionadas con el crecimiento de los ingresos previsto y el margen de ganancia para [nombre de las líneas de negocios]. También nos enfocamos en lo apropiado de las revelaciones del Grupo sobre éstos supuestos por los que el resultado de la prueba de deterioro es más sensible, esto es, aquellos que tienen un efecto más significativo en la determinación del monto recuperable de la plusvalía. Las revelaciones del Grupo sobre la plusvalía, están incluidas en la Nota 3, la cual explica específicamente que los pequeños cambios en los supuestos importantes utilizados, pueden originar un deterioro en el monto de la plusvalía en un futuro.

Valuación de Instrumentos Financieros

Las revelaciones del Grupo sobre sus instrumentos financieros estructurados se incluyen en la Nota 5. Las inversiones del Grupo en instrumentos de inversión estructurados representan el [x%] del monto total de sus instrumentos financieros. Debido a que la valuación de los instrumentos financieros del Grupo no se basan en precios cotizados en mercados activos, existe cierta incertidumbre significativa en la medición involucrada en ésta valuación. Como resultado, la valuación de éstos instrumentos fue significativa para nuestra auditoría. El Grupo ha determinado que es necesario utilizar un modelo de entidad desarrollada para valuar estos instrumentos, debido a su estructura única y términos. Cuestionamos el

razonamiento de la administración para el uso de un modelo de entidad-desarrollado, y lo discutimos con [los encargados del gobierno de la entidad] y concluimos que el uso de tal modelo era apropiado. Nuestros procedimientos de auditoría también incluyeron, entre otros, prueba de los controles de la administración relacionados con el desarrollo y la calibración del modelo y la confirmación de que la administración había decidido que no era necesario hacer ningún ajuste a los resultados del modelo para reflejar los supuestos que los participantes del mercado usarían en circunstancias similares.

Adquisición de Negocio XYZ

Como se describe en la Nota 2, en diciembre de 20X1, el Grupo completó la adquisición del Negocio XYZ. Negocio XYZ era una división de una compañía privada muy grande. Al 31 de diciembre de 20X1, el Grupo completó la contabilidad de la adquisición inicial sobre bases preeliminarias. El Grupo finalizará la contabilidad de la adquisición inicial durante 20X2, y los montos registrados al 31 de diciembre de 20X1 podrían cambiar. Nos enfocamos en ésta transacción debido a que es material para los estados financieros consolidados en su conjunto y el hecho de que los valores no han sido asignados previamente a la división como una operación independiente. Adicionalmente, la determinación de los supuestos que conllevan la contabilidad de la adquisición inicial y las vidas útiles asociadas con los activos intangibles adquiridos involucran juicios significativos por parte de la administración, dada la naturaleza de [nombre de la industria].

Reconocimiento de los ingresos relativos a los contratos a largo plazo.

Los términos y condiciones de los contratos a largo plazo del Grupo en su [nombre del segmento] afecta el ingreso que reconoce el Grupo en un periodo, y el ingreso de tales contratos representa un monto material del importe total de ingresos del Grupo. El proceso para medir el ingreso a reconocer en la [nombre de la industria], incluyendo la determinación de la oportunidad de su reconocimiento, involucra significativamente el juicio de la administración. Identificamos el reconocimiento de ingresos de los contratos a largo plazo como un riesgo significativo que requiere consideraciones especiales de auditoría. Esto se debe a que pueden existir acuerdos colaterales que realmente modifican los contratos originales, y dichos acuerdos pueden no registrarse involuntariamente o se oculten deliberadamente y por consiguiente presenten un riesgo de desviación material debida a fraude o error. Adicionalmente a probar los controles que el Grupo tiene sobre sus procesos para entrar en contratos a largo plazo y registrarlos, y otros procedimientos de auditoría, consideramos que era necesario confirmar los términos de éstos contratos directamente con los clientes y probar los registros diarios efectuados por la administración relativos al reconocimiento de ingresos. Con base en los procedimientos de auditoría realizados, no encontramos evidencia sobre la existencia de contratos colaterales. Las revelaciones del Grupo sobre el reconocimiento de ingresos se incluyen en el resumen de las políticas contables significativas en la Nota 1, así como en la Nota 4.

Negocio en marcha

Los estados financieros consolidados del Grupo han sido preparados utilizando las bases contables de negocio en marcha. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración tenga la intención de liquidar al Grupo o detener las operaciones, o no tiene otra alternativa realista más que hacerlo. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, hemos concluido que el uso de las bases contables de negocio en marcha por parte de la administración, en la preparación de los estados financieros consolidados del Grupo es apropiado.

La administración no ha identificado una incertidumbre material que pueda dar lugar a una duda significativa sobre la capacidad del Grupo de continuar como un negocio en marcha, y por consiguiente no se revela en los estados financieros consolidados del Grupo. Con base en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, tampoco hemos identificado dicha incertidumbre material. Sin embargo, ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad del Grupo de seguir como negocio en marcha.

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta). El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración⁵¹ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros Consolidados

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de éstos estados financieros consolidados de conformidad con las NIIF,⁵² y del control interno que la administración determine necesario para permitir la preparación de los estados financieros consolidados libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error. [Los encargados del gobierno de la entidad] son responsables de supervisar el proceso de información financiera del Grupo.

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados

Los objetivos de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de desviaciones materiales, derivadas de fraude o error, y para emitir un informe del auditor que incluye nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material cuando ésta exista. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales cuando, individualmente o en su conjunto, se espera que de forma razonable influyeran en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de éstos estados financieros consolidados.

El material sombreado a continuación puede ser localizado en el Apéndice del informe del auditor (ver párrafo 39 de ésta NIA). Cuando la ley o regulación, o las normas de auditoría nacionales expresamente lo permitan, se puede hacer referencia a un sitio Web de la autoridad apropiada que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir éste material en el informe del auditor (ver párrafo 40 de ésta NIA).

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, ejercemos el juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional a lo largo de la planeación y realización de la auditoría. También:

⁵¹ U otros términos apropiados en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular

⁵² Cuando la responsabilidad de la administración es el preparar los estados financieros consolidados para dar una imagen fiel, esto puede leerse: "La administración es responsable de preparar los estados financieros consolidados que presentan una imagen fiel de conformidad con las NIIF, y por el"

- Identificamos y evaluamos los riesgos de desviaciones materiales de los estados financieros consolidados, derivadas de fraude o error, diseñando y aplicando procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obteniendo evidencia de auditoría que es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar desviaciones materiales que resulten de un fraude es mayor de las que resulten de un error, ya que el fraude puede involucrar conspiración, falsificación, omisión intencional, tergiversación, o la anulación de un control interno.
- Obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría para poder diseñar los procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.⁵³
- Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y sus revelaciones correspondientes realizadas por la administración.
- Evaluar la presentación general, la estructura y contenido de los estados financieros consolidados, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros consolidados presentan las transacciones y eventos subyacentes de forma que alcancen una presentación razonable.
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relativa a la información financiera de las entidades y actividades de negocios dentro del Grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados. Somos responsables por la dirección, supervisión y desempeño del grupo de auditoría. Seguimos siendo los únicos responsables por nuestra opinión sobre la auditoría.

Se nos requiere el comunicar a [los encargados del gobierno de la entidad] lo referente, entre otros asuntos, el enfoque planeado y la oportunidad de la auditoría y los hallazgos significativos de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa en el control interno que identifiquemos durante nuestra auditoría.

También se nos requiere proporcionar a [los encargados del gobierno de la entidad] una declaración sobre nuestro cumplimiento con los requerimientos de ética relevantes referentes a la independencia y comunicarles cualquier relación y otros asuntos que puedan, de manera razonable, pensarse que afectan a nuestra independencia, y cuando sea el caso, las salvaguardas relativas

Informe sobre Otros Requerimientos Legales o Regulatorios

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 1.]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

⁵³ Esta oración puede ser modificada, según sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que no cotiza en bolsa preparados de conformidad con el marco de presentación razonable

Para propósitos de éste ejemplo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros de una entidad que no cotiza en bolsa utilizando el marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los estados financieros son preparados por la administración de la entidad para propósitos generales, de conformidad con las NIIF.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir “limpia”) es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- No se han identificado incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que puedan originar duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, de conformidad con la NIA 570 Propuesta.
- No se requiere al auditor, o ha decidido de otra forma, el no incluir los asuntos importantes de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- No se incluye otra información con los estados financieros auditados (es decir, la NIA 720 (Revisada) Propuesta no aplica).
- EL auditor no tiene otras responsabilidades de información bajo la ley local.
- El auditor elige referirse a las descripciones de sus responsabilidades incluidas en el sitio Web de la autoridad apropiada.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas

Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía en el sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión.

Negocio en marcha

Los estados financieros de la Compañía han sido preparados utilizando las bases contables de negocio en marcha. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración tenga la intención de liquidar la Compañía o detener las operaciones, o no tiene una alternativa realista más para hacerlo. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros, hemos concluido que el uso de las bases contables de negocio en marcha por parte de la administración, en la preparación de los estados financieros de la Compañía es apropiado.

La administración no ha identificado una incertidumbre material que pueda dar lugar a una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como un negocio en marcha, y por consiguiente no se revela en los estados financieros. Con base en nuestra auditoría de estados financieros, tampoco hemos identificado dicha incertidumbre material. Sin embargo, ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la Compañía de seguir como negocio en marcha.

Responsabilidades de [la administración⁵⁴ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de éstos estados financieros de conformidad con las NIIF,⁵⁵ y del control interno que la administración determine necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error. [Los encargados del gobierno de la entidad] son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Compañía.

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

Los objetivos de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales, derivadas de

⁵⁴ U otros términos apropiados en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular

⁵⁵ Cuando la responsabilidad de la administración es el preparar los estados financieros consolidados para dar una imagen fiel, esto puede leerse: "La administración es responsable de preparar los estados financieros consolidados que presentan una imagen fiel de conformidad con las NIIF, y por el"

fraude o error, y para emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material cuando ésta exista. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales cuando, individualmente o en su conjunto, se espera que de forma razonable influyeran en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de éstos estados financieros.

Una descripción más detallada de las responsabilidades del auditor sobre los estados financieros que es parte del informe del auditor puede localizarse en la página Web de [página de la Organización] en: [enlace al sitio Web].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular].

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 4: Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que no cotiza en bolsa, preparados de conformidad con el marco de presentación de propósitos generales.

Para propósitos de éste ejemplo de informe del auditor, se supone las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros de una entidad que no cotiza en bolsa utilizando el marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de juego llevado a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los estados financieros son preparados por la administración de la entidad para propósitos generales, de conformidad con el marco de información financiera (ley XYZ) de la Jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que abarca la ley o la regulación, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios, pero que no es un marco de presentación razonable).
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir “limpia”) es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- No se han identificado incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que puedan originar duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, de conformidad con la NIA 570 Propuesta.
- No se requiere al auditor, o ha decidido de otra forma, no incluir los asuntos importantes de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros que se acompañan, de la Compañía ABC (la Compañía) están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X.

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía en el sentido de [indicar los elementos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión.

Negocio en marcha

[Informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 1]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta). El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración⁵⁶ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de éstos estados financieros de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X, y del control interno que la administración determine necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error. [Los encargados del gobierno de la entidad] son responsables de supervisar el proceso de información financiera de la Compañía.

⁵⁶ U otros términos apropiados en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

Los objetivos de nuestra auditoría es el obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales, derivadas de fraude o error, y para emitir un informe del auditor que incluye nuestra opinión. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material cuando ésta exista. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales cuando, individualmente o en su conjunto, se espera que de forma razonable influyeran en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de éstos estados financieros.

El material sombreado a continuación puede ser localizado en el Apéndice del informe del auditor (ver párrafo 39 de ésta NIA). Cuando la ley o regulación, o las normas de auditoría nacionales expresamente lo permitan, se puede hacer referencia a un sitio Web de la autoridad apropiada que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir éste material en el informe del auditor (ver párrafo 40 de ésta NIA).

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, ejercemos el juicio profesional y mantenemos el escepticismo profesional a lo largo de la planeación y realización de la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de desviaciones materiales de los estados financieros, derivadas de fraude o error, diseñando y aplicando procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obteniendo evidencia de auditoría que es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar desviaciones materiales que resulten de un fraude es mayor de las que resulten de un error, ya que el fraude puede involucrar conspiración, falsificación, omisión intencional, tergiversación, o la anulación de un control interno.
- Obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría para poder diseñar los procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.⁵⁷
- Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y sus revelaciones correspondientes realizadas por la administración.

Se nos requiere el comunicar a [los encargados del gobierno de la entidad] lo referente, entre otros asuntos, al enfoque planeado y a la oportunidad de la auditoría, incluyendo cualquier deficiencia significativa en el control interno que identifiquemos durante nuestra auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

⁵⁷ Esta oración puede ser modificada, según sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

[Fecha]

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA (NIA) 701 PROPUESTA

COMUNICACIÓN DE LOS ASUNTOS IMPORTANTES DE AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable para auditorías de estados financieros para los periodos [comiencen/terminen en o posteriores a fecha])

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1–4
Vigencia	5
Objetivos	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Determinación de los asuntos importantes de auditoría	8
Comunicación de los asuntos importantes de auditoría	9–12
Circunstancias en las cuales el auditor ha determinado que no hay asuntos importantes de auditoría	13
Documentación	14
Aplicación y Otro Material Explicativo	
Determinación de los asuntos importantes de auditoría	A1-A24
Comunicación de los asuntos importantes de auditoría	A25–A26
Circunstancias en las cuales el auditor ha determinado que no hay asuntos importantes de auditoría	A47-A48
Documentación	A49

LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA (NIA) 701, COMUNICACIÓN DE LOS ASUNTOS IMPORTANTES DE AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE, DEBE LEERSE EN CONJUNTO CON LA NIA 200, OBJETIVOS GENERALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y LA CONDUCCIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata sobre la responsabilidad del auditor de comunicar los asuntos importantes de auditoría.
2. Comunicar los asuntos importantes de auditoría, proporciona información adicional a los usuarios de los estados financieros para ayudarles a entender estos asuntos que, a juicio profesional de auditor, fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Comunicar los asuntos importantes de auditoría también puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender la entidad y las áreas de juicio significativo de la administración de los estados financieros auditados ya que esos asuntos son áreas de interés al realizar la auditoría.
3. La comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, también puede proporcionar a los usuarios de los estados financieros bases para comprometerse más con la administración y con los encargados del gobierno de la entidad sobre ciertos asuntos relacionados con la entidad y los estados financieros auditados.
4. Esta NIA aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con propósitos generales de entidades que cotizan en bolsa. Pretende abarcar tanto el juicio de auditor así como el qué comunicar en el informe del auditor y la forma y contenido de dicha comunicación. Esta NIA también aplica cuando el auditor de los estados financieros de entidades distintas a las que cotizan en bolsa, comunican asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor.

Vigencia

5. Esta NIA entrará en vigor para las auditorías de estados financieros para los periodos [comiencen/terminen en o después de esta fecha*.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son el determinar los asuntos importantes de auditoría y, habiendo formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar esos asuntos describiéndolos en su informe.

Definición

7. Para efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que se le atribuye a continuación:

Asuntos importantes de auditoría – Asuntos, que a juicio profesional del auditor, fueron de mayor importancia de los estados financieros del periodo actual. Los asuntos importantes de auditoría son asuntos seleccionados de aquellos que se comunicaron a los encargados del gobierno de la entidad.

Requerimientos

Determinación de los asuntos importantes de auditoría

8. El auditor debe determinar cual de los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad son asuntos importantes de auditoría. Al hacer estas determinación, el auditor debe tomar en consideración las áreas de atención significativa al realizar la auditoría, incluyendo: (Ref: párrafos A1-A14, A24)

(a) Áreas identificadas como de riesgo significativo de conformidad con la NIA 315 (Revisada)⁵⁸, o que involucran juicio significativo del auditor. (Ref: párrafos A15-A19)

(b) Áreas en las cuales el auditor encuentra dificultad significativa durante la auditoría, incluyendo lo concerniente a obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada. (Ref: párrafos A20-A21)

(c) Circunstancias que requieren una modificación significativa del enfoque planeado del auditor para la auditoría, incluyendo las resultadas de la identificación de una deficiencia significativa en el control interno. (Ref: párrafos A22-A23)

Comunicación de los asuntos importantes de auditoría

9. El auditor debe comunicar los asuntos importantes de auditoría determinados de conformidad con el párrafo 8, en una sección por separado en el informe del auditor bajo el encabezado “Asuntos Importantes de Auditoría”. El informe del auditor debe establecer que:

(a) Los asuntos importantes de auditoría son aquellos que, a juicio profesional del auditor, fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual];

(b) Los asuntos importantes de auditoría son seleccionados de los asuntos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos;

(c) Los procedimientos del auditor relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto; y

(d) La opinión del auditor sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría, y el auditor no expresa una opinión sobre estos asuntos individualmente. (Ref: párrafos A25-A29)

10. El auditor deberá describir cada asunto importante de auditoría en la sección Asuntos Importantes de Auditoría, utilizando un subtítulo apropiado, excepto en las circunstancias que se explican en el párrafo 11. La descripción de cada uno de los asuntos importantes de auditoría deben incluir: (Ref: párrafo A30)

(a) Una explicación del porque el auditor consideró el asunto como de mayor importancia en la auditoría y, en la extensión en que el auditor considere necesaria como parte de esta explicación, su efecto en la auditoría; y (Ref: párrafo A31-A41)

(b) Una referencia a las revelación o revelaciones correspondientes, si las hay, en los estados financieros. (Ref: párrafo A42-A43)

Interacción entre las descripciones de los asuntos importantes de auditoría y otros elementos que se requieren ser incluidos en el informe del auditor

11. Un asunto que origina una opinión calificada o adversa de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁵⁹ Propuesta, o la existencia de una incertidumbre material relacionado a eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha (de aquí en adelante referida como “incertidumbre

⁵⁸ NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno

⁵⁹ NIA 705 (Revisada) Propuesta, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independencia

material”) de conformidad con la NIA 570 (Revisada)⁶⁰ Propuesta, es por su naturaleza un asunto importante de auditoría. Sin embargo, el auditor debe:

- (a) Informar sobre este asunto o asuntos de conformidad con la o las NIA aplicables;
- (b) No describir este asunto o asuntos en la sección de Asuntos Importantes de Auditoría del informe del auditor; y
- (c) Incluir una referencia a la sección de Bases para la Opinión Calificada (o Adversa) o a la de Negocio en Marcha en el lenguaje introductorio de la sección de Asuntos Importantes de Auditoría. (Ref: párrafos A44-A45)

Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad

12. El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno de la entidad aquellos asuntos que determinó como asuntos importantes de auditoría para ser incluidos en el informe del auditor. (Ref: párrafo A46)

Circunstancias en las cuales el auditor ha determinado que no hay asuntos importantes de auditoría

13. Si el auditor determina que no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar en su informe, el auditor deberá:

- (a) Discutir las conclusiones con el revisor de control de calidad del trabajo, en aquellos trabajos en los que se ha designado uno;
- (b) Comunicar esta conclusión a los encargados del gobierno de la entidad; y
- (c) Explicar en el informe del auditor que esta sección de su informe pretende describir los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad que determinó que, a su juicio profesional, fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros y que el auditor ha determinado que no hay asuntos que informar. (Ref: párrafos (A47-A48)

Documentación

14. El auditor debe documentar los asuntos que serán comunicados como asuntos importantes de auditoría, y los juicios profesionales significativos hechos para alcanzar esta determinación, de conformidad con la NIA 230.⁶¹ Esto incluye, cuando sea aplicable, el razonamiento para la determinación del auditor sobre que no hay asuntos importantes de auditoría que comunicar en el informe del auditor. (Ref: párrafo A49)

Aplicación y Otro Material Explicativo

Determinación de los asuntos importantes de auditoría

El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar los asuntos importantes de auditoría (Ref: párrafo 8)

A1. Determinar los asuntos importantes de auditoría para comunicarlos en el informe del auditor es un asunto de juicio profesional. El proceso de toma de decisiones del auditor para

⁶⁰ NIA 570 (Revisada) Propuesta, Negocio en Marcha, párrafos 21-23

⁶¹ NIA 230, Documentación de Auditoría, párrafos 8(c) y A10

determinar los asuntos importantes de auditoría es diseñado para seleccionar un pequeño número de asuntos, de los comunicados a los encargados del gobierno de la entidad, basado en el juicio del auditor sobre qué asuntos fueron de mayor importancia en la auditoría.

A2. Importancia puede describirse como la importancia relativa de un asunto, tomada en su contexto. La importancia de un asunto es juzgada por el auditor en el contexto en el cual se considera. La importancia puede ser considerada en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre el tema, y sobre el interés expresado de los usuarios o destinatarios. Esto involucra un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, incluyendo la naturaleza y extensión de las comunicaciones con los encargados del gobierno de la entidad. Por ejemplo, el auditor puede haber tenido comunicaciones más a fondo y frecuentes con los encargados del gobierno de la entidad sobre asuntos más difíciles y complejos.

A3. La NIA 320⁶² indica que es razonable para el auditor asumir que los usuarios de los estados financieros:

- (a) Tienen un conocimiento razonable del negocio, de las actividades económicas y de contabilidad y que tienen la voluntad de estudiar la información de los estados financieros con diligencia razonable;
- (b) Entienden que los estados financieros están preparados, presentados y auditados sobre niveles de materialidad; y
- (c) Reconocen las incertidumbres inherentes de la valuación de los importes basados en el uso de estimaciones, juicios y consideraciones de eventos futuros; y
- (d) Realizan decisiones económicas razonables sobre las bases de la información de los estados financieros.

Debido a que el informe del auditor acompaña los estados financieros auditados, se considera que los usuarios del informe del auditor son los mismos que los usuarios de los estados financieros.

A4. Los usuarios de los estados financieros han expresado interés en aquellos asuntos por los cuales el auditor y los encargados del gobierno de la entidad han tenido un diálogo más fuerte como parte de la comunicación dos-vías requerida por la NIA 260(Revisada) Propuesta⁶³ y han pedido transferencia adicional sobre esas comunicaciones. Por lo tanto, el enfoque en “asuntos de mayor importancia en la auditoría” y la aplicación del requerimiento del párrafo 8 de ésta NIA pretende que el auditor informe sobre asuntos que es probable que sean del interés de los usuarios.

A5. Como parte de los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad, los usuarios han expresado un especial interés en entender las áreas de atención significativa por parte del auditor al realizar la auditoría, debido a que generalmente están relacionadas con las áreas de juicio significativo de la administración al preparar los estados financieros. Los usuarios también han pedido una mayor transparencia sobre los juicios significativos realizados por el auditor al formar la opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

A6. El auditor puede desarrollar una visión preliminar en la etapa de planeación sobre asuntos que probablemente sean asuntos importantes de auditoría en la auditoría y pueden

⁶² NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría

⁶³ NIA 260 (Revisada) Propuesta, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

ser informados a los encargados del gobierno de la entidad cuando se discute en enfoque planeado y la oportunidad de la auditoría de conformidad con la NIA 260 (Revisada) Propuesta.

A7. El número de asuntos importantes de auditoría que se incluyen en el informe del auditor pueden ser afectados por el tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza de sus negocios y entorno, y los hechos y circunstancias del trabajo de auditoría. En general, a mayor número de asuntos importantes de auditoría, menos útil será la comunicación del auditor sobre los asuntos importantes de auditoría. Cuando el auditor ha determinado una larga lista de asuntos importantes de auditoría, el auditor puede necesitar el reconsiderar si cada uno de esos asuntos cumple con la definición de asuntos importantes de auditoría.

A8. La determinación del auditor de los asuntos importantes de auditoría se limita a aquellos asuntos de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, aún y cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, aún y cuando la opinión del auditor se refiere a cada periodo por los que se presentan los estados financieros).⁶⁴ Cuando se presentan estados financieros comparativos, como se requiere en el párrafo 9(a), el lenguaje del párrafo introductorio de la sección Asuntos Importantes de Auditoría se diseña para llamar la atención al hecho de que los asuntos importantes de auditoría descritos se refieren solo a los estados financieros del periodo actual, y pueden incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, “por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1”).

A9. A pesar de la comunicación del auditor sobre los asuntos importantes de auditoría es sobre la auditoría de los estados financieros del periodo actual puede ser, sin embargo, útil para el auditor el considerar si un asunto que era un asunto importante de auditoría en la auditoría de los estados financieros de periodos anteriores sigue siendo un asunto importante de auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Por ejemplo, el auditor puede considerar si alguna condición económica o circunstancia específica de la entidad que llevó a determinar que un asunto era un asunto importante de auditoría en el periodo anterior continúa siéndolo. También puede ser apropiado que el auditor considere que si la importancias de un asunto importante de auditoría del periodo anterior ha disminuido, por ejemplo si el efecto de una transacción significativa inusual en el periodo anterior no es material en el periodo actual. Finalmente, puede ser el caso que, mientras que un asunto se comunicó como un asunto importante de auditoría continúa afectando a los estados financieros del periodo actual, otros asuntos surgidos durante el periodo actual de la auditoría pueden ser considerados relativamente más importantes, y el asunto importante de auditoría del periodo anterior podría no ser, a juicio del auditor, considerado como de mayor importancia el periodo actual de la auditoría.

Relación entre los asuntos importantes de auditoría y la opinión del auditor (Ref: párrafo 8)

A10. Como se explica en el párrafo 11, los asuntos que originen una modificación en la opinión del auditor son, por su naturaleza, asuntos importantes de auditoría, a pesar de que no se presenten en la sección de Asuntos Importantes de Auditoría en el informe del auditor.

A11. Cuando el auditor expresa una opinión calificada o adversa, una exposición sobre cualquier otro asuntos importante de auditoría seguiría siendo relevante para mejorar el entendimiento de los usuarios sobre la auditoría y por consiguiente, el requerimiento del

⁶⁴ Ver NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos

párrafo 8 aplica. Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) Propuesta, prohíbe al auditor el comunicar los asuntos importantes de auditoría cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros.⁶⁵

Áreas de atención significativa del auditor (Ref: párrafo 8)

A12. El concepto de atención significativa del auditor se refiere al hecho de que una auditoría basada en riesgos y enfocada en áreas de evaluación de riesgo mayor de desviaciones materiales, incluyendo riesgos significativos, y áreas de complejidad. Esto afecta la asignación de los recursos o la extensión de los esfuerzos de la auditoría en relación con esos asuntos, en particular en relación a la extensión de la participación del personal experimentado en el trabajo de auditoría. El auditor también debe considerar necesario el involucrar personal experimentado en una área especializada de contabilidad o auditoría, ya sea contratado o empleado por la firma, en el trabajo, para abordar estas áreas. Los asuntos que requieren muchas horas del socio de trabajo, o un experto del auditor, podrían ser asuntos importantes de auditoría.

A13. La NIA 220 establece requerimientos para el socio del trabajo en relación con realizar las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas.⁶⁶ El auditor debe consultar con otros dentro o fuera de la firma sobre los asuntos técnicos significativos, los cuales pueden ser un indicador de que son asuntos importantes de auditoría. También se requiere que el auditor comente, entre otras cosas, los asuntos significativos surgidos durante el trabajo de auditoría, con el revisor de control de calidad del trabajo.⁶⁷ Los asuntos importantes de auditoría probablemente han sido comentados con, o evaluados por,⁶⁸ el revisor de control de calidad del trabajo, en particular las que requirieron de consulta.

A14. El párrafo incluye ciertas áreas de atención significativa del auditor que pueden ser indicativas de asuntos importantes de auditoría. Ya que las áreas pueden estar interrelacionadas, la relevancia de más de una de ellas en el contexto de un asunto en particular comunicado a los encargados del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esos asuntos como asuntos importantes de auditoría.

Riesgos significativos (Ref: párrafo 8(a))

A15. La NIA 260 (Revisada) Propuesta, requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad una visión general del enfoque planeado y la oportunidad de la auditoría, lo cual incluye comunicaciones sobre los riesgos significativos identificados por el auditor.⁶⁹ Las áreas de juicio significativo de la administración y de transacciones significativas inusuales, generalmente se identifican como de riesgo significativo. Sin embargo, la identificación de un asunto como de riesgo significativo, incluyendo un asunto identificada como de riesgo significativo debido a fraude o error, no necesariamente significa que tal asunto será determinado como un asunto importante de auditoría.

A16. Al determinar si los riesgos significativos son asuntos importantes de auditoría, es probable que el auditor dará mayor atención a los riesgos significativos que ha sido especialmente identificados en el contexto de la entidad, en lugar de aquellos que solo han sido identificados debido a que se presume en las NIA que son riesgos significativos. Por

⁶⁵ NIA 705 propuesta, párrafo 29

⁶⁶ NIA 220, Control de calidad de la auditoría de los estados financieros, párrafo 18

⁶⁷ NIA 220, párrafo 19

⁶⁸ NIA 220, párrafo 20

⁶⁹ NIA 260 (Revisada) Propuesta, párrafo 15

ejemplo, la NIA 240 supone que hay riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos evaluados de desviaciones materiales debido a fraude como riesgos significativos.⁷⁰ Adicionalmente, la NIA 240 indica que, debido a la forma impredecible en la que podría ocurrir que la administración eluda los controles, es un riesgo de desviación material debido a fraude y por consiguiente un riesgo significativo.⁷¹

A17. La NIA 260 (Revisada) Propuesta requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad, los puntos de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo las políticas contables, estimaciones contables y las revelaciones de los estados financieros.⁷² En muchos casos esto se refiere a las estimaciones contables críticas y las revelaciones relacionadas, las cuales son probables áreas de atención significativa del auditor, y por consiguiente pueden ser identificadas como riesgos significativos. Las estimaciones contables con una alta incertidumbre en la estimación son áreas de interés para los usuarios de los estados financieros debido, entre otras cosas, que dependen altamente del juicio, y puede requerir la participación tanto del experto de la administración como del experto del auditor, y pueden ser identificadas como riesgos significativos.⁷³ Como resultado, estas áreas de la auditoría pueden considerarse como asuntos importantes de auditoría.

A18. Transacciones inusuales significativas, incluidas las transacciones significativas con partes relacionadas, y la respuesta del auditor a ellas, también pueden ser asuntos importantes de auditoría sobre las que la comunicación de ellas en el informe del auditor podría ser útil. Cuando existes esas transacciones, la administración o los encargados del gobierno de la entidad, pueden haber informado el asunto al auditor antes de realizar la transacción y en varias etapas a lo largo de la auditoría. El auditor pudo haber evaluado la transacción como de riesgo significativo y pueden haber habido juicios difíciles tanto para la administración como para el auditor en relación con el reconocimiento, medición, presentación o revelación de la transacción.

A19. El párrafo A12 de la NIA 260 (Revisada) Propuesta, explica que el auditor también debe comunicarles a los encargados del gobierno de la entidad sobre los riesgos evaluados de desviaciones materiales distintos a los riesgos identificados que se prevé tendrán el mayor efecto en la estrategia general de auditoría o en el plan de auditoría, incluyendo sobre los esfuerzos del equipo de trabajo. Dichos asuntos pueden también determinarse como que son asuntos importantes de auditoría.

Dificultad significativa durante la auditoría (Ref: párrafo 8(b))

A20. La NIA 260 (Revisada) Propuesta requiere que el auditor comunique las dificultades significativas, si las hay, encontradas durante la auditoría a los encargados del gobierno de la entidad.⁷⁴ Las NIA reconocen las dificultades potenciales en relación a, por ejemplo:

- Transacciones con partes relacionadas,⁷⁵ en particular limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una

⁷⁰ NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, párrafos 26-27

⁷¹ NIA 240, párrafo 31

⁷² NIA 260 (Revisada) Propuesta, párrafo 16(a)

⁷³ Ver párrafo 11 de la NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.

⁷⁴ NIA 260 (Revisada) Propuesta, párrafo 16(b)

⁷⁵ NIA 550, Partes relacionadas, párrafo A42

transacción entre partes relacionadas (aparte del precio) son equivalentes a aquellas similares a una transacción con una parte vinculada.

- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso del equipo de trabajo del grupo a información, puede haber sido restringida.⁷⁶
- Esfuerzo mayor a lo esperado requerido para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.⁷⁷

El auditor también puede comunicar a los encargados del gobierno de la entidad sobre las dificultades más importantes surgidas al obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con las estimaciones contables críticas hechas por la administración o un experto de la administración.

A21. En algunas circunstancias, las dificultades encontradas durante la auditoría puede constituir una limitación al alcance que requiere una modificación a la opinión del auditor.⁷⁸ Como se explica en el párrafo A10, un asunto que dio lugar a una modificación de la opinión del auditor es, por su naturaleza, un asunto importante de auditoría. Sin embargo, debido a la importancia de comunicar a los usuarios los motivos de las modificaciones a la opinión, la descripción de los asuntos importantes de auditoría que llevaron a la opinión modificada se presentan en la sección Bases para la Opinión Calificada (o Adversa) del informe del auditor en lugar de la sección de Asuntos Importantes de Auditoría (ver párrafo 11).

Circunstancias que requieren una modificación significativa al enfoque planeado del auditor para la auditoría (Ref: párrafo 8(c))

A22. Revisión a la evaluación de riesgo del auditor y reevaluación de los procedimientos de auditoría planeados con respecto a un área en particular de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, cuando se ha identificado una deficiencia significativa en el control interno) puede llevar al auditor a determinar que esa área es un asunto importante de auditoría. La NIA 315 (Revisada) indica que la evaluación de riesgos de desviaciones materiales del auditor a nivel de aseveración puede cambiar durante el curso de la auditoría conforme se obtiene evidencia de auditoría.⁷⁹ Las dificultades al obtener evidencia de auditoría, como se contempla en el párrafo 8(b), puede causar que el auditor reevalúe el enfoque de auditoría planeado. Además, si durante la auditoría, la evaluación del riesgo del auditor es corregida de manera significativa, el auditor puede considerar los hechos y circunstancias que dieron lugar al cambio de la evaluación como asuntos importantes de auditoría. En particular, si el auditor encuentra circunstancias que le causen una dificultad significativa en la aplicación de procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría mediante la realización de procedimientos de auditoría adicionales a los previstos originalmente.

A23. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito las deficiencias significativas del control interno identificadas durante la auditoría, a los encargados del gobierno de la entidad oportunamente.⁸⁰ Las NIA no requieren que el auditor informe externamente sobre las deficiencias en el control interno identificadas durante la auditoría. Sin embargo, la

⁷⁶ NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)

⁷⁷ NIA 260 (Revisada) Propuesta, párrafo A18

⁷⁸ Ver párrafo A8 de la NIA 705 (Revisada) Propuesta

⁷⁹ NIA 351 (Revisada), párrafo 31

⁸⁰ NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la administración de la entidad, párrafo 9

identificación de una deficiencia significativa puede ser un indicador de un asunto importante de auditoría relacionado al área o áreas de los estados financieros afectadas por la deficiencia significativa.

Otras consideraciones relevantes para determinar la importancia de asuntos individuales

A24. Adicionalmente a los factores incluidos en el párrafo 8 y a otros que puedan ser indicativos de un área de atención significativa del auditor (ver párrafo A14), las consideraciones que pueden ser relevantes para determinar la importancia de un asunto para comunicarlo a los encargados del gobierno de la entidad y si dicho asunto es un asunto importante de auditoría incluyen:

- La industria en la cual opera la entidad, Puede haber áreas de complejidad en la información financiera que son específicas de una industria en particular, o políticas contables únicas para esa industria.

- Desarrollos económicos, contables, regulatorios u otros desarrollos significativos recientes. Por ejemplo, cambios significativos en el entorno económico que afectó los supuestos o juicios de la administración, o el enfoque del auditor, pueden causar que el auditor determine que un asunto es un asunto importante de auditoría.

- Si el asunto involucra un número por separado, pero relacionado, de consideraciones de auditoría. Por ejemplo, contratos a largo plazo que conllevan una atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias, y pueden haber afectado sobre otras estimaciones contables.

- Si el auditor determinó que era necesario obtener representaciones escritas de la administración para soportar otra evidencia de auditoría relevante para el asunto o para una o mas aseveraciones en los estados financieros relativas al asunto.⁸¹ Por ejemplo, dichas representaciones escritas pueden incluir representaciones sobre planes o intenciones que pueden afectar el valor acumulado o la clasificación de los activos y pasivos.

Comunicación de los asuntos importantes de auditoría (Ref: párrafos 9-12)

A25. El objetivo de comunicar los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor es dentro del contexto de que el auditor ha formado una opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Comunicar los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor no pretende el:

- (a) Expresar una opinión sobre asuntos individuales; o
- (b) Ser un sustituto para el auditor que expresa una opinión calificada o una opinión adversa cuando sea requerido por la circunstancias de un trabajo de auditoría en específico (ver la NIA 705 (Revisada) Propuesta).

A26. La NIA 706 (Revisada)⁸² Propuesta establece mecanismos para los auditores de estados financieros de todas las entidades para incluir comunicaciones adicionales en el informe del auditor a través del uno de los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otros asuntos, cuando el auditor lo considere necesario. El uso de dichos párrafos no es un

⁸¹ Ver NIA 580, Representaciones escritas

⁸² NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.

substituto para una descripción sobre asuntos individuales como los asuntos importantes de auditoría determinados de conformidad con el párrafo 8 de ésta NIA.⁸³

A27. Las ilustraciones 1 y 2 del Apéndice de la NIA 700 (Revisada)⁸⁴ incluye descripciones de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor cuando el auditor de los estados financieros de una entidad que cotiza en bolsa expresa una opinión no modificada sobre los estados financieros.

Ubicación de la sección de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor

A28. La ubicación de la sección de asuntos importantes de auditoría cerca de la opinión del auditor pretende dar relevancia a dicha información, y reconocer el valor percibido de la información específica del trabajo para los usuarios.

A29. El orden de la presentación de los asuntos individuales dentro de la sección de asuntos importantes de auditoría es materia de juicio profesional. Dicha información puede organizarse mejor bajo el orden de importancia relativa, con base en el juicio profesional del auditor, y el requerimiento en el párrafo 10 sobre incluir un subtítulo pretende diferenciar aún más estos asuntos.

Naturaleza y extensión de la descripción de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor (Ref: párrafo 10)

A30. La suficiencia y propiedad de la descripción de un asunto importante de auditoría es una cuestión de criterio profesional, pero la descripción pretende proporcionar una breve explicación para permitir que los usuarios de los estados financieros comprendan por qué el asunto era uno de los de mayor importancia en la auditoría y , en la medida en que el auditor considere necesario, su efecto en la auditoría. Limitar el uso de términos de auditoría muy técnicos, ayuda a que los usuarios que no tienen un conocimiento razonable sobre auditoría comprendan las bases del enfoque del auditor sobre asuntos particulares durante la auditoría.

Explicar por qué el auditor consideró el asunto como uno de los de mayor importancia en la auditoría (Ref: párrafo 10(a))

A31. La descripción de un asunto importante de auditoría en el informe del auditor pretende proporcionar una idea del por qué el asunto fue determinado como un asunto importante de auditoría. La descripción puede hacer referencia a lo siguiente:

▪ Factores que pueden haber influenciado en la evaluación de riesgos del auditor, por ejemplo:

- Una alta incertidumbre en la estimación
- Condiciones económicas que afectaron la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría, por ejemplo falta de liquidez del mercado para ciertos instrumentos financieros
- Políticas contables nuevas o emergentes, por ejemplo asuntos específicos de la entidad o de la industria sobre los cuales el equipo de trabajo consultó dentro de la firma
- Cambios en la estrategia o modelo del negocio de la entidad que tiene un efecto material sobre los estados financieros

⁸³ NIA 706 (Revisada) Propuesta, párrafos 8(b) y 10(b)

⁸⁴ NIA 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

- El enfoque del auditor sobre el asunto, por ejemplo si el auditor utilizo a un experto para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la utilización de actuarios u otros expertos para evaluar los supuestos de la entidad.

- Si el asunto involucra juicios significativos de la administración
- Comunicaciones clave con los encargados del gobierno de la entidad

A32. Las comunicaciones escritas, o la documentación del auditor sobre las comunicaciones orales con los encargados del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría, proporciona una base útil para la comunicación del auditor en su informe. Esto se debe a que la documentación de auditoría de conformidad con la NIA 230, pretende abarcar los asuntos importantes surgidos durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas a partir de ahí, y los juicios profesionales significativos realizados al alcanzar esas conclusiones, y sirven como un registro de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de esos procedimientos, y la evidencia de auditoría obtenida. Dicha documentación puede ayudar al auditor a desarrollar una descripción sobre los asuntos importantes de auditoría que expliquen la importancia del asunto y también a aplicar el requerimiento del párrafo 14.

A33. Los factores del párrafo 8 y la guía relativa contenida en los párrafos A12-A24 relacionados con la determinación de los importantes de auditoría, también pueden ser útiles para el auditor al considerar cómo deben ser comunicados en el informe del auditor. Por ejemplo, explicando los factores que llevaron a que el auditor concluya que un determinado asunto ha sido objeto de mayor atención por parte del auditor, y por consiguiente, un asunto importante de auditoría que es probable que sea de interés para los usuarios.

A34. La discusión de los asuntos importantes de auditoría no es un sustituto de la información a revelar en los estados financieros que el marco de información financiera aplicable requiere que la administración haga, o un remedio para las desviaciones materiales en los estados financieros relativos a la no divulgación de la información requerida para ser revelada. En tales casos, se requiere que el auditor exprese una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) Propuesta.

A35. Adicionalmente, la ley, regulación o las normas éticas pueden restringir la capacidad del auditor de comunicar los asuntos importantes de auditoría debido a investigaciones, confidencialidad del auditor o requerimientos de protección de datos. Las NIA no anulan la ley o regulación que gobierna una auditoría de estados financieros o los requerimientos d ética relevantes, pero los potenciales conflictos entre las obligaciones legales y éticas del auditor y las obligaciones de informar de conformidad con ésta NIA pueden ser complejos. En dichos casos, el auditor considerará comentar la situación con los encargados del gobierno de la entidad y puede considerar pedir asesoría legal.

A36. Algunos asuntos que se determinen como asuntos importantes de auditoría pueden ser vistos como sensibles por su naturaleza, y por el hecho de que tales asuntos no pueden ser revelados en los estados financieros, por ejemplo:

- Un riesgo de fraude específicamente identificado en el contexto de la entidad
- Una deficiencia significativa en el control interno

En esos casos, el auditor debe considerar la mejor manera de describir los asuntos importantes de auditoría para poder explicar por qué el asunto es considerado uno de los de mayor importancia en la auditoría.

A37. Es apropiado que el auditor busque evitar la descripción de los asuntos importantes de auditoría proporcionando indebidamente información original sobre la entidad que sea responsabilidad de la administración y de los encargados del gobierno de la entidad a menos que, a juicio del auditor, la información adicional que el auditor puede proporcionar es fundamental para la descripción del asunto importante de auditoría y proporcionar dicha información no está prohibido por la ley o regulación. En esas circunstancias, el auditor puede animar a la administración o los encargados del gobierno de la entidad para hacer descripciones relevantes en los estados financieros que contengan esa otra información, y se puede hacer referencia a las revelaciones dentro de la descripción de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, en lugar de que el auditor proporcione información original.

El efecto en la auditoría

A38. Al explicar por qué el auditor considera un asunto como uno de mayor importancia en la auditoría, el auditor puede considerar necesario describir sus efectos en la auditoría. Esto puede incluir una breve descripción de los procedimientos realizados o el enfoque del auditor sobre el asunto, o puede incluir una indicación del resultado de los procedimientos con respecto al asunto.

A39. Pueden existir retos al describir los procedimientos del auditor, particularmente sobre las áreas complejas y críticas de la auditoría. En particular, puede ser difícil resumir los procedimientos realizados de una manera breve que comunique adecuadamente la naturaleza y extensión de las respuestas del auditor a los riesgos evaluados de desviaciones materiales, y los juicios significativos del auditor involucrados. Sin embargo, el auditor puede considerar necesario, o ser requerido a, describir ciertos procedimientos realizados para comunicar adecuadamente a los usuarios por qué el auditor considera el asunto ser uno de mayor importancia en la auditoría. Dicha descripción generalmente sería de alto nivel, en vez de incluir una descripción detallada de los procedimientos.

A40. Describir el enfoque de auditoría en relación a un asunto, en particular cuando el enfoque de auditoría requiere de un diseño importante para los hechos y circunstancias de la entidad, puede ayudar al usuario a entender las circunstancias inusuales y los juicios significativos del auditor, requeridos para abordar los riesgos de desviaciones materiales. Esto puede ser apropiado, por ejemplo, cuando el auditor emplea o contrata a un experto o el auditor consulta sobre asuntos complejos dentro o fuera de la firma. Adicionalmente, el enfoque de auditoría en un periodo en particular, puede estar influenciado por circunstancias específicas de la entidad, condiciones económicas, o desarrollos de la industria (ver párrafo A24). El indicar estos tipos de circunstancias en el informe del auditor y su efecto en la auditoría, ayuda a los usuarios a comprender por qué los asuntos fueron asuntos importantes de auditoría en la auditoría.

A41. Para evitar crear incertidumbre sobre si el asunto fue resuelto satisfactoriamente el auditor puede considerar necesario el indicar el resultado específico de su respuesta en la descripción de los asuntos importantes de auditoría en su informe. Sin embargo, si al explicar el efecto sobre la auditoría, el auditor considera necesario el indicar hallazgos, o una conclusión en relación al asunto, también es necesario que el auditor evite dar la impresión de que la discusión sobre los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor pretende transmitir una opinión sobre asuntos individuales. (ver párrafo 9(d)).

Referencia a dónde se revela el asunto en los estados financieros (Ref: párrafo 10(b))

A42. El párrafo 10 requiere que la descripción de cada asunto importante de auditoría explique el por qué el auditor considero el asunto como uno de mayor importancia en la auditoría. Por consiguiente, la descripción de los asuntos importantes de auditoría no puede solamente reiterar lo que se revela en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier revelación relacionada permite al usuario entender tanto la perspectiva de la administración como la del auditor sobre estos asuntos.

A43. Además de referirse a la revelación o revelaciones relacionadas, el auditor puede llamar la atención sobre los aspectos importantes de las mismas. Una fuerte revelación de la administración sobre aspectos o factores específicos en relación con la forma en que un asunto en particular está afectando a los estados financieros del período actual, puede ayudar al auditor a localizar determinados aspectos de cómo se abordó el asunto en la auditoría, de tal manera que los usuarios puedan entender por qué el asunto es un asunto importante de auditoría. Por ejemplo, cuando una entidad incluye una revelación fuerte sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de los supuestos importantes y otras fuentes de incertidumbres en la estimación, la revelación de la gama de posibles resultados, y otras revelaciones cualitativas y cuantitativas relacionadas con las fuentes importantes de incertidumbres en la estimación o estimaciones contables críticas, como parte de explicar por qué el asunto era de mayor importancia en la auditoría.

Interacción entre las descripciones de los asuntos importantes de auditoría y otros elementos que se requieren ser incluidos en el informe del auditor (Ref: párrafo 11)

A44. Presentar por separado una descripción de los asuntos por los cuales el auditor ha concluido que es necesario modificar la opinión, en la sección Bases para la opinión calificada (o adversa), ayuda a promover el entendimiento del usuario y para identificar dichas circunstancias cuando ocurra. Separar la discusión de esos asuntos de otros asuntos importantes de auditoría les da la importancia apropiada en el informe del auditor. El Apéndice en la NIA 705 (Revisada) propuesta, incluye ejemplos ilustrativos sobre como se afecta el lenguaje introductorio de la sección Asuntos importantes de auditoría en esas circunstancias.

A45. La existencia de una incertidumbre material relativa al negocio en marcha es, por su naturaleza, un asunto importante de auditoría. Sin embargo, se requiere que las declaraciones del auditor relativas a negocio en marcha se presenten en una sección por separado bajo el título de “Negocio en Marcha”.⁸⁵ Cuando se identifica una incertidumbre material se hace una revelación adecuada en los estados financieros, la NIA 570 (Revisada) Propuesta requiere que el auditor incluya una declaración en su informe para voltear la atención a la nota de los estados financieros que revela una incertidumbre material relativa a los eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.⁸⁶ Cuando se identifica una incertidumbre material y no se hace una revelación adecuada en los estados financieros, la NIA 570 (Revisada) Propuesta requiere que el auditor modifique su opinión y describa esto en un párrafo en la sección Bases para la opinión calificada (o adversa) así como en la sección del Negocio en marcha en el informe del auditor.⁸⁷ El Apéndice en la NIA 570 (Revisada) Propuesta, incluye ejemplos ilustrativos de cómo se afecta el lenguaje introductorio de la sección Asuntos importantes de auditoría en esas circunstancias.

⁸⁵ NIA 570 (Revisada) Propuesta, párrafo 19

⁸⁶ NIA 570 (Revisada) Propuesta, párrafo 22

⁸⁷ NIA 570 (Revisada) Propuesta, párrafo 23

Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad (Ref: párrafo 12)

A46. La comunicación requerida por el párrafo 12 permite a los encargados del gobierno de la entidad ser concientes de los asuntos importantes de auditoría que el auditor pretende comunicar en su informe, y les proporciona la oportunidad de obtener más aclaraciones donde sea necesario. Como se explica en el párrafo A37, en algunos casos, la administración o los encargados del gobierno de la entidad pueden decidir el incluir revelaciones nuevas o mejoradas en los estados financieros, relacionadas a el asunto importante de auditoría, por ejemplo, para proporcionar revelaciones más fuertes sobre la sensibilidad de los supuestos importantes utilizados en las estimaciones contables o el razonamiento de la entidad sobre una práctica contable o política en particular cuando existen alternativas aceptables bajo el marco de información financiera aplicable.

Circunstancias en las cuales el auditor ha determinado que no hay asuntos importantes de auditoría (Ref: párrafo 13)

A47. Excepto en ciertas circunstancias limitadas (por ejemplo, una entidad que cotiza en bolsa que tiene muy pocas operaciones o activos), se espera que sea raro que el auditor de los estados financieros de una entidad que cotiza en bolsa, no determine cuando menos un asunto importante de auditoría de los asuntos comunicados a los encargados del gobierno de la entidad. Adicionalmente, los requerimientos de los párrafos 13(a)-(b) pueden proporcionar una oportunidad para que los que están más familiarizados con los asuntos importantes que surjan durante la auditoría para proporcionar información que pueden causar que el auditor reevalúe la determinación del auditor sobre que no hay asuntos importantes de auditoría.

A48. A continuación se ilustra la presentación en el informe del auditor, si éste ha determinado que no hay asuntos importantes que reportar:

Asuntos importantes de auditoría

Esta sección del nuestro informe del auditor pretende describir los asuntos seleccionados de aquellos comunicados con [los encargados del gobierno de la entidad] que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. [Excepto por el asunto descrito en la sección de Bases para la opinión calificada (o adversa) y la incertidumbre material descrita en la sección de Negocio en marcha.] Hemos determinado que no hay dichos asuntos que reportar.

Documentación (Ref: párrafo 14)

A49. Los juicios profesionales sobre los asuntos determinados como asuntos importantes de auditoría es probable que estén soportados por la documentación de las comunicaciones del auditor con los encargados del gobierno de la entidad y la documentación de auditoría relativa a cada asunto importante de auditoría en lo individual (ver párrafo A32), así como otra documentación de auditoría sobre los asuntos significativos que surjan durante la auditoría (por ejemplo, un memorándum de finalización). La documentación de los juicios profesionales significativos realizados al determinar los asuntos importantes de auditoría se basa en esta documentación. Dicha documentación también puede proporcionar una indicación sobre que otros asuntos comunicados con los encargados del gobierno de la entidad no son asuntos importantes de auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (Revisada)

COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(Aplicable para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 [comiencen/terminen en o posteriores a fecha])

CONTENIDO

[MARCADO EN LA NIA 260 EXISTENTE]

Párrafos

Introducción	
Alcance de esta NIA	1-3
La función de la comunicación	4-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11-13
Cuestiones que deben comunicarse	14-17
El proceso de comunicación	18-22
Documentación	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsables del gobierno de la entidad	A1-A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9-A27
El proceso de comunicación	A28-A44
Documentación	A45
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260, “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad las Normas Internacionales Auditoría”.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que a la vez responsables del gobierno de la entidad.

2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.

3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265⁸⁸ establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otro asunto a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A24-A27)

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:

(a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de los asuntos relacionados con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;

(b) al auditor, la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la realización de la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y

⁸⁸ NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y la dirección de la entidad

la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y

(c) a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor a los responsables del gobierno de la entidad.

6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

7. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad del auditor y las obligaciones de comunicación pueden ser complejos. En tales casos, el auditor puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Fecha de entrada en vigor

8. Estas NIA es aplicable para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos ~~que iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009~~ [comiencen/terminen en o posteriores a fecha])

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

(a) la comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;

(b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría:

(c) la comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera;

(d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

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

(a) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8.

(b) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref: Apartados A1-A4)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref: Apartados A5-A7)

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican al responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicar dichas cuestiones de nuevo a tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8)

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

(a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

(b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A9-A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye comunicaciones sobre los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref: Apartados A11-A15)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las siguientes cuestiones: (Ref: Apartado A16)

(a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A17-A17a)

(b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A18)

(c) circunstancias que requieran una modificación significativa al enfoque planeado por el auditor para la auditoría. (Ref: Apartados A18a-A18b)

(d e) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:

(i) ~~en su caso,~~ las cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta; y (Ref: Apartado A19)

(ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite; y

(e d) ~~en su caso,~~ cualquier otras cuestiones puestas de manifiesto durante ~~en la realización de~~ la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sean relevantes significativas para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartado A20-A20a)

La independencia del auditor.

17. En el caso de entidades cotizadas, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad:

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

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

(ii) las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable. (Ref: Apartados A21-A23)

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref: Apartados A28-A36)

Formas de comunicación

19. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref: Apartados A37-A39)

20. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref: Apartados

A40-A41)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A42-A44)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría⁸⁹. (Ref: Apartado A45)

⁸⁹ NIA 230, Documentación de la auditoría, párrafos 8-11, y 6

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

A1. Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:

- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un sólo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.

- En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.

- En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.

- En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar⁹⁰ los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).

A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. En el caso de que el gobierno sea responsabilidad colectiva, puede encargarse a un subgrupo, tal como un comité de auditoría, o incluso a una persona, la realización de determinadas tareas para facilitar al órgano de gobierno el cumplimiento de sus responsabilidades. En otros casos, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas, fijadas legalmente, diferentes de las del órgano de gobierno.

A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas a las que el auditor deberá comunicar las cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las que

⁹⁰ Como se indica en el apartado A50 A40 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

comunicarse. Para decidir con quién comunicarse, el conocimiento del auditor de la estructura y de los procesos de gobierno de una entidad, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada)⁹¹, es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben ser comunicadas por los auditores de un grupo a los responsables del gobierno de la entidad⁹². Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, varios componentes pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación.

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables el gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

A6. Para decidir si también es necesario comunicar al órgano de gobierno la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo al órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría, se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la

⁹¹ NIA 315 (Revisada), "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

⁹² NIA 600, "Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)", apartados 46-49.

presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref: Apartado 13)

A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos a los que debería informar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo. La ley, regulación o la estructura de gobierno de la entidad puede requerirles a los encargados del gobierno de la entidad, acordar los términos de la auditoría con el auditor. Cuando éste no es el caso, proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarles cuestiones tales como:

- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que deberán ser comunicadas según las NIA son, por lo tanto, las cuestiones significativas que se pongan de manifiesto ~~en~~ durante la auditoría de los estados financieros y que sean relevantes para los responsables del gobierno de la entidad al supervisar el proceso de información financiera.

- El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

- Cuando proceda, las responsabilidades del auditor para determinar y comunicar los asuntos importantes de auditoría en su informe, de conformidad con la NIA 701 Propuesta.⁹³

- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando

⁹³ NIA 701 Propuesta, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) el mandato de un auditor del sector público puede establecer que deban ser comunicadas algunas cuestiones que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos tales como las auditorías de cumplimiento.

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

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

(a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y

(b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A11a. Comunicar los riesgos significativos identificados por el auditor, ayuda a los encargados del gobierno de la entidad a entender esos asuntos y el por qué requieren consideración especial en la auditoría. Las comunicaciones sobre los riesgos identificados, ayuda a los encargados del gobierno de la entidad a cumplir con sus responsabilidades para la supervisión del proceso de información financiera.⁹⁴

A12. Los asuntos a comunicar pueden incluir[∇]:

▪ Como planea el auditor abarcar los riesgos significativos de desviaciones materiales, ya sea por fraude o error.

▪ Los riesgos de desviaciones materiales distintos a los riesgos significativos identificados que se supone tendrán el mayor efecto en la estrategia general de auditoría o sobre el plan de auditoría, incluyendo el efecto sobre los esfuerzos del equipo de trabajo.⁹⁴

▪ El enfoque del auditor sobre el control interno relevante para la auditoría.

▪ La aplicación del concepto de materialidad en el contexto de una auditoría.

▪ La naturaleza y extensión de las habilidades especializadas o del conocimiento requerido para llevar a cabo los procedimientos de auditoría planeados o evaluar los resultados de la auditoría, incluyendo el uso de un experto del auditor.⁹⁵

A13. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

▪ En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, como el grado en que el auditor externo utilizará el trabajo de la auditoría interna y los auditores externos e internos puedan trabajar juntos de manera constructiva y complementaria,

[∇] Cuando se emita la norma final, éste párrafo se convertirá en el párrafo A12 y todos los párrafos subsecuentes serán reenumerados en consecuencia.

[∇] Las modificaciones correspondientes a este párrafo también fueron propuestas en el Borrador para Discusión Pública, NIA 720 (Revisada) Propuesta, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados. El IAASB considerara la retroalimentación de la consulta al determinar si esos cambios siguen siendo apropiados al finalizar tanto la NIA 260 (Revisada) Propuesta como la NIA 720 (Revisada) Propuesta.

⁹⁴ NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.

⁹⁵ NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

incluyendo cualquier uso planeado del trabajo de la función de auditoría interna, y la naturaleza y extensión de la utilización planeada de los auditores internos para que proporcionen ayuda directa.⁹⁶

- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las que comunicarse.
 - El reparto de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la realización de la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la concienciación y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.
- Las actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.

A14. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A15. ~~Se requiere~~ Es necesario tener cuidado cuando se comunique a los encargados del gobierno sobre el alcance planeado y la oportunidad de la auditoría a fin de no comprometer la eficacia de la auditoría, en particular cuando algunos o todos los encargados del gobierno están involucrados en la administración de la entidad. Por ejemplo, la comunicación de la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría detallados, puede reducir la eficacia de estos procedimientos, haciéndolos demasiado previsible.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

⁹⁶ NIA 610 (Revisada), Utilización de los auditores internos ,párrafo 18 y NIA 610 (Revisada 2013), Utilización de los auditores internos ,párrafo 31

A16. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

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

A17. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la revelación de información en los estados financieros, por ejemplo en relación a el uso de suposiciones clave en el desarrollo de las estimaciones contables por las cuales hay una incertidumbre de medición significativa. Adicionalmente, la ley, regulación o los marcos de información financiera pueden requerir el revelar un resumen de las políticas contables significativas o hacer referencia a “estimaciones contables críticas” o “ políticas y prácticas contables críticas” para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios sobre los juicios más difíciles, subjetivos o complejos, hechos por la administración al preparar los estados financieros.

A17a. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre aspectos subjetivos de los estados financieros pueden ser particularmente relevantes para los encargados del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades sobre la supervisión del proceso de información financiera, los encargados del gobierno de la entidad pueden estar interesados en la evaluación del auditor sobre lo apropiado de las revelaciones sobre las incertidumbres de estimación relacionadas con las estimaciones contables que originan a los riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref: Apartado 16(b))

A18. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la administración, la poca disponibilidad del personal de la entidad, o la negativa de la administración para proporcionar la información requerida necesaria para que el auditor realice sus procedimientos. ~~para proporcionar la información solicitada.~~

- Un plazo corto poco razonable ~~innecesariamente~~ para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
 - Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
 - La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance,

que implique una opinión modificada.⁹⁷

Circunstancias que requieren de modificaciones significativas al enfoque planeado del auditor para la auditoría. (Ref: apartado 16(c))

A18a. La NIA 300⁹⁸ indica que como resultado de eventos inesperados, cambios en las condiciones, o evidencia de auditoría obtenida como resultado de los procedimientos de auditoría, el auditor puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría y por consiguiente la naturaleza prevista, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría, con base en las consideraciones de riesgo revisada. Las comunicaciones oportunas sobre los cambios significativos a la estrategia de auditoría planeada, el plan de auditoría o de los riesgos significativos identificados (por ejemplo, actualizaciones de los asuntos que se requieren comunicar según el párrafo 15) y las razones para esos cambios conforme surgen durante la auditoría, probablemente también son relevantes para las responsabilidades de los encargados del gobierno de la entidad sobre la supervisión del proceso de información financiera.

A18b. La modificación al enfoque planeado de la auditoría puede ser necesario cuando una deficiencia significativa del control interno ha sido identificada de conformidad con la NIA 265⁹⁹. Por ejemplo, cuando se detectan desviaciones a los controles en los que planea confiar el auditor, la NIA 330¹⁰⁰ requiere que el auditor entienda estos asuntos y sus consecuencias potenciales y determine si, entre otras cosas, es necesario hacer pruebas adicionales a los controles o se necesitan abarcar los riesgos potenciales de desviaciones realizando procedimientos substantivos.

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref: Apartado 16(d e)(i))

A19. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta, pueden incluir:

- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Los asuntos significativos sobre los que hay un desacuerdo con la administración, excepto las diferencias de opinión iniciadas debido a hechos incompletos o información preliminar que más adelante son resueltos por el auditor al obtener hechos relevantes o información adicionales.

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

A20. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto durante en la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera

⁹⁷ NIA 705 (Revisada) Propuesta, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente"

⁹⁸ NIA 300, Planeación de la auditoría de estados financieros, párrafo A13

⁹⁹ NIA 265, párrafo 9

¹⁰⁰ NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados, párrafo 17

por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la descripción de un hecho o incongruencias que resulten materiales en la información que acompaña a los estados financieros auditados que hayan sido corregidas.[∇]

A20a. En la extensión que no ha sido abarcada por los requerimientos en los párrafos 16(a)-(e) y el material explicativo correspondiente, el auditor puede considerar puede considerar el comunicar sobre otros asuntos discutidos con, o considerados por, el revisor de control de calidad del trabajo, si se ha nombrado alguno de conformidad con la NIA 220.¹⁰¹

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

A21. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros.¹⁰²

A22. Las relaciones y otros asuntos, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:

(a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como: amenazas de interés propio, de auto-revisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y

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

~~La comunicación requerida en el apartado 17(a) puede incluir el incumplimiento involuntario de los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia del auditor, cualquier medida correctora que se haya adoptado o propuesto.~~

A22a. Los requerimientos de ética relevantes o la ley o regulación también pueden especificar comunicaciones particulares con los encargados del gobierno de la entidad en circunstancias en que se hayan detectado infracciones a los requisitos de independencia. Por ejemplo, el Consejo de Normas Internacionales de Ética para el Código de Ética para Contadores Profesionales (IESBA Code) requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno de la entidad por escrito acerca de cualquier incumplimiento y la acción que la firma ha adoptado o se propone adoptar.¹⁰³

A23. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente aplicables en el caso de otras entidades, especialmente de aquellas que puedan ser de interés público significativo debido a que tengan un amplio espectro de interesados por razón de su actividad, dimensión o naturaleza jurídica. Ejemplos de entidades no cotizadas para las cuales la comunicación de la independencia del auditor puede ser adecuada son las entidades del sector público, las entidades de crédito, las entidades aseguradoras y los fondos de pensiones. Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, hayan sido informados de los hechos relevantes. Esto

[∇] Las modificaciones correspondiente a este párrafo probablemente se necesiten a la luz del Borrador para discusión pública de la NIA 720

(Revisada) Propuesta.

¹⁰¹ Ver apartados 19-22 y A23-A31 de la NIA 220, Control de Calidad de la auditoría de estados financieros

¹⁰² NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con la Normas Internacionales de auditoría, párrafo 14

¹⁰³ Ver sección 290.39-49 del IESBA Code, el cual abarca las infracciones a la independencia

es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

Cuestiones adicionales (Ref: Apartado 3)

A24. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A25. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.

A26. Para determinar si dichas cuestiones deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.

A27. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:

(a) la identificación y la comunicación de las citadas cuestiones es accesoria al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;

(b) no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y

(c) no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

Establecer el proceso de comunicación (Ref: Apartado 18)

A28. La comunicación clara de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.

A29. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:

- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.

- La forma en la que se realizarán las comunicaciones.

- La persona o personas del equipo de auditoría y de entre los responsables del

gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.

- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad le comuniquen aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.

- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.

- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad, y para informar posteriormente al respecto.

A30. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A44).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A31. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

A32. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A33. Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con el auditor interno antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

A34. Los responsables del gobierno de la entidad pueden ser requeridos por la ley o regulación o pueden querer proporcionar a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido

preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas a los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

(a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá ser utilizada por terceros;

(b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y

(c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A35. En algunas jurisdicciones el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras;

- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores, o a otros organismos, tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o

- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad

A36. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartados 19-20)

A37. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19 y 20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A38. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si la discusión sobre el asunto será incluida en el informe del auditor

- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.

- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.

- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.

- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación

escrita a los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.

- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A39. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

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

A40. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265.¹⁰⁴

- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre las salvaguardas correspondientes, como, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre. Una discusión de cierre puede ser también el momento adecuado para comunicar los hallazgos de la auditoría, incluyendo las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad.

- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A41. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.

¹⁰⁴ NIA 265, párrafos 9 y A14

- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.

- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

A42. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.

- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.

- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.

- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.

- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.

- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.

- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A43. Como se indica en el apartado A4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos¹⁰⁵. Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo

¹⁰⁵ NIA 315(Revisada), párrafo A77 A70

de incorrecciones materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A44. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) (frase suprimida).
- La renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación (Ref: Apartado 23)

A45. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

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

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1¹⁰⁶ y de otras NIA aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos ~~iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009~~ [comiencen/terminen en o posteriores a fecha] que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos a los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, apartado 30(a)
- NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartados 21, 38(c) (i) y 40-42
- NIA 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, apartados 14, 19 y 22-24
- 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 550, Partes vinculadas, apartado 27
 - NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
 - NIA 570 (Revisada) Propuesta, Empresa en funcionamiento, apartado 27 ~~23~~
 - NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes), apartado 49
 - NIA 610 (Revisada), Utilización del trabajo de los auditores internos – párrafos 18, NIA 610 (Revisada), Utilización del trabajo de los auditores internos – párrafos 20 y 31
 - NIA 701 Propuesta, Comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente – párrafos 12 y 13(b)
 - NIA 705 (Revisada) Propuesta, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, apartados 12, 14, 23 ~~19(a)~~ y 30 ~~28~~
 - NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente, apartado 12 ~~9~~
 - NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y

¹⁰⁶ NICC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.

estados financieros comparativos, apartado 18

- NIA 720, Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados, apartados 10, 13 y 16 [para ser actualizada cuando la NIA 720 (Revisada) se finalice]

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en el los apartados A17 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- La adecuación de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.

- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.

- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).

- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540¹⁰⁷, tales como, por ejemplo:

- Como la administración La identificación por parte de la dirección de las estimaciones contables identifica esas transacciones, eventos y condiciones que pueden originar la necesidad de reconocer o revelar estimaciones contables en los estados financieros.
- Cambios en las circunstancias que pueden originar estimaciones contables nuevas, o la necesidad de revisar las existentes.
- Si la decisión de la administración de reconocer, o no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Si ha habido o debería haber habido un cambio desde el período anterior en los métodos para hacer las estimaciones contables y, si es así, ¿por qué?, así como el resultado de las estimaciones contables de períodos anteriores.

¹⁰⁷ NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar

- El proceso seguido por la dirección para realizar las estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección a utilizado un modelo), incluyendo si las bases de medición seleccionadas para las estimaciones contables son de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Si las suposiciones significativas utilizadas por la administración al desarrollar las estimaciones son razonables.
- Cuando sea relevante para la razonabilidad de los supuestos significativos utilizados por la administración o la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, la intención de la administración para llevar a cabo cursos específicos de acción y su capacidad para hacerlo.
- Los riesgos de incorrección material.
- Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
- Como ha considerado la administración supuestos adicionales o resultados y por qué los ha rechazado, y cómo ha abordado de otra forma las incertidumbres de las estimaciones al realizar las estimaciones contables.
- Lo apropiado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

▪ El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.

▪ El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones no rutinarias importantes inusuales, incluyendo transacciones que son inusuales, debido a su tamaño o naturaleza, y no son del curso ordinario del negocio. Estas comunicaciones pueden resaltar:

- Los montos no recurrentes reconocidos durante el periodo, y
- La extensión en la cual dichas transacciones se revelan por separado en los estados financieros
- Si cualquiera de esas transacciones parece ser diseñada para tener un tratamiento contable en particular o de impuestos, legal o transacción regulada.
- Si la forma de esas transacciones parece muy compleja o hubo un asesoramiento extensivo referente a la estructura de la transacción que se llevó a cabo.
- Cuando la administración está poniendo más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable particular, que en la economía subyacente de la

transacción

- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA)

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(Aplicable para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 [comiencen/terminen en o posteriores a fecha])

CONTENIDO

[MARCADO EN LA NIA 570 EXISTENTE]

Apartado

Introducción	
Alcance de esta NIA.....	1
Hipótesis de Empresa en funcionamiento, <u>bases contables</u>	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.....	3-7
Fecha de entrada en vigor.....	8
Objetivos.....	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	10-11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección.....	12-14
Periodo siguiente al de valoración de la dirección.....	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones.....	16
Conclusiones e informe de la auditoría	17-26
Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento pese a la existencia de una incertidumbre material.....	18-20
Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento.....	21
Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración.....	22
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	23 <u>27</u>
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros.....	24 <u>28</u>
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Hipótesis de Empresa en funcionamiento <u>bases contables</u>	A1
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A2-A6
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	A7-A12
Periodo posterior al de valoración por la dirección.....	A13-A14
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones.....	A15-A18

Conclusiones e informe de la auditoría.....	A19-A30
Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento pese a la existencia de una incertidumbre material.....	A20-A24
Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento.....	A25-A26
Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración.....	A27
<u>Anexo: Ilustraciones del informe del auditor sobre empresa en funcionamiento</u>	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570, Empresa en funcionamiento, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en la auditoría de estados financieros en relación ~~a la con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.~~

Hipótesis de Empresa en funcionamiento, bases contables

2. De acuerdo con las bases contables de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento, se considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan bajo las bases contables ~~la hipótesis de empresa en funcionamiento~~, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros para propósitos especiales pueden o no estar preparados bajo un marco de información financiera bajo el cual las bases contables de empresa en funcionamiento son relevantes (por ejemplo, las bases contables de empresa en funcionamiento no son relevantes para algunos estados financieros preparados sobre bases de impuestos en jurisdicciones en particular). Cuando la utilización de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A1)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la continuidad de funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹⁰⁸. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias.

4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, teniendo en cuenta que ~~la hipótesis~~ las bases contables de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.

5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado

¹⁰⁸ NIC 1, Presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero de 2009, apartados 25-26

momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:

- El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
- La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. ~~Las responsabilidades del~~ El auditor tiene la responsabilidad de son obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros, así como de determinar, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existe aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200¹⁰⁹, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad cese en su funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA aplica para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos ~~que iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009~~ [comiencen/terminen en o posteriores a fecha)]

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:

¹⁰⁹ NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, apartados A51-A52

(a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre la adecuación de la utilización por parte de la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

(b) la determinación, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, de la existencia o no de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y

(c) Informar de conformidad con ésta NIA ~~la determinación de las implicaciones para el informe de auditoría.~~

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada)¹¹⁰, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: Apartados A2-A5)

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

(b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A6)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A7-A9; A11-A12)

13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si éstas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560¹¹¹, el

¹¹⁰ NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, apartado 5.

¹¹¹ NIA 560, "Hechos posteriores al cierre", apartado 5(a)

auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref: Apartados A10- A12)

14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A13-A14)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento (en adelante referida como “incertidumbre material”), mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: Apartado A15)

(a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.

(b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A16)

(c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: Apartados A17-A18)

(i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y

(ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.

(d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.

(e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuación futura y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones e informe de la auditoría

Conclusiones del auditor

17. El auditor debe evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiencia y apropiada y concluir sobre lo apropiado del uso por parte de la administración, de las bases contables de negocio en marcha en la preparación de los estados financieros.

1847. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: Apartado A19)

(a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel o

(b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Informe del auditor

19. El informe del auditor debe incluir una sección por separado bajo el encabezado “empresa en funcionamiento” y tratar los asuntos descritos en los apartados 20, 22 y 23 de esta NIA a menos que: (Ref: apartados A20-A21)

- El auditor niega una opinión de conformidad con la NIA 705 (Revisada) Propuesta);¹¹²

o

- El auditor determina que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros es inapropiada y el auditor expresa una opinión adversa de conformidad con el párrafo 24 de ésta NIA.

Informe del auditor cuando el uso de las bases contables de empresa en funcionamiento es apropiado y no se han identificado incertidumbres materiales

20. Si el auditor concluye que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento es apropiado en las circunstancias, y no se han identificado incertidumbres materiales, la sección de Empresa en funcionamiento del informe del auditor deberá incluir:

(a) Una explicación de las bases contables de empresa en funcionamiento en el contexto del marco de información financiera aplicable;

(b) Una declaración que, como parte de la auditoría de los estados financieros, el auditor ha concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la entidad es apropiado;

(c) Una declaración acerca de que, con base en la auditoría de los estados financieros, el auditor no ha identificado una incertidumbre material que puede originar una duda sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y

(d) Una declaración acerca de que ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento (Ref: apartado A22).

¹¹² NIA 705 (Revisada) Propuesta, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, apartado 29

Informe del auditor cuando la utilización de las bases contables de hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada, pero se ha identificado pese a la existencia de una incertidumbre material

2148. Si el auditor concluye que la utilización de las hipótesis bases contables de empresa en funcionamiento por parte de la administración es adecuada, en las circunstancias, y se ha identificado pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros:

(a) ~~describen~~ revela adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y

(b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A20 A23-A25)

Se hace una revelación adecuada de una incertidumbre material en los estados financieros

2249. Si se revela adecuadamente sobre una incertidumbre material la información adecuada en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y la sección de Empresa en funcionamiento en e informe del auditor deberá incluir: (Ref: apartado A26) e incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para:

(a) Una declaración bajo el encabezado “Revelaciones sobre incertidumbres materiales identificadas” u otro título apropiado para: destacar la existencia de una incertidumbre material en relación con el hecho o la condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y

(i)(b) Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 2148¹⁴³ y (Véase la NIA 7065) (Ref: Apartados A21 A22)

(ii) Explicar que estos eventos o condiciones indican la existencia de una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento y que la opinión del auditor no es modificada con respecto a este asunto; y

(b) Una declaración bajo el subtítulo “Bases contables de la empresa en funcionamiento” u otro subtítulo apropiado que incluye:

(i) Una explicación de las bases contables de empresa en funcionamiento en el contexto del marco de información financiera aplicable.

(ii) Una declaración que, como parte de la auditoría de los estados financieros, el auditor ha concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la entidad es apropiado;

¹⁴³ NIA 706, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

No se hace una revelación apropiada en los estados financieros sobre una incertidumbre material

20-23. Si el auditor concluye que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento es apropiada en las circunstancias pero no se hace una revelación adecuada sobre la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor deberá:

(a) Expresar una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según proceda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada) Propuesta¹⁴⁴, y

(b) Incluir en la sección de empresa en funcionamiento El auditor manifestará en el informe del auditor;

(i) Cuando el auditor expresa una opinión calificada, una declaración bajo el subtítulo “Revelaciones insuficientes sobre una incertidumbre material identificada” o el subtítulo apropiado, acerca de que existe una incertidumbre material y que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, que no ha sido revelada apropiadamente en los estados financieros y una declaración sobre que la opinión del auditor es calificada con respecto a este asunto.

(ii) Cuando el auditor expresa una opinión adversa, una declaración bajo el subtítulo “Revelaciones insuficientes sobre una incertidumbre material identificada” o el subtítulo apropiado, acerca de que existe una incertidumbre material y que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento que no ha sido revelada apropiadamente en los estados financieros y una declaración sobre que la opinión del auditor es adversa como resultado de este asunto.

(iii) Una explicación de las bases contables de empresa en funcionamiento en el contexto del marco de información financiera aplicable; y

(iv) Una declaración bajo el encabezado “Bases contables de empresa en funcionamiento” u otro subtítulo apropiado que, como parte de la auditoría de los estados financieros, el auditor ha concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la entidad es apropiado; (Ref: Apartados A23-A24 A27)

Informe del auditor cuando la utilización de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento es inadecuada

24-24. Si los estados financieros se han preparado utilizando las bases contables bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de las bases contables en la preparación de los estados financieros dicha hipótesis no es adecuada, el auditor expresará una opinión adversa. En estas circunstancias, como se establece en el párrafo 19, el auditor no debe incluir una sección de “Empresa en funcionamiento” (Ref: Apartados A25-A26 A28-A29)

Informe del auditor cuando la forma y contenido del informe del auditor es establecido por una ley o regulación

¹⁴⁴ NIA 705, Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente

25. Si la una ley o regulación establece un formato o redacción específica para utilizarse en el informe del auditor con respecto a la empresa en funcionamiento, el informe del auditor debe incluir:

(a) Una sección por separado en el informe del auditor bajo el encabezado “Empresa en funcionamiento”, a menos que se especifique en la ley o regulación otro encabezado.

(b) Declaraciones en relación sobre lo apropiado del uso de la administración de las bases contables y de la identificación de incertidumbres materiales de manera que no sea inconsistente con los requerimientos de información establecidos en los apartados 20, 22 y 23 de ésta NIA.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

22-26. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración, cuando el auditor se lo solicite, éste tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A27A30)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

23-27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad¹¹⁵ participen en la dirección de la entidad, el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación a los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:

(a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;

(b) si es adecuada la utilización por parte de la administración de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros; y

(c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros.

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

24-28. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso puede estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 4718.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Bases contables Hipótesis de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

¹¹⁵ NIA 260 (Revisada) Propuesta, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 13.

A1. La utilización por la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento también es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) 1 trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento.¹¹⁶ En el caso de las entidades del sector público que operan con ánimo de lucro, los riesgos que afectan a la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la administración puede reducirse o retirarse, o en el caso de la privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público-

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como hipótesis de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

A2. A continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como hipótesis de empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

¹¹⁶ NICSP 1, presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero de 2009, apartados 38-41

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

A3. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la hipótesis de empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A4. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.

A5. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

A6. La NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo¹¹⁷. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en el apartado 16 puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330¹¹⁸ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor (Ref: Apartado 12)

A7. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento.

A8. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la Dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de la adecuación de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.

A9. En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo cubierto por la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

A10. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.¹¹⁹

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 12-13)

¹¹⁷ NIA 315 (Revisada), apartado 31.

¹¹⁸ NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

¹¹⁹ Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

A11. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento generalizado del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.

A12. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

A13. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda la adecuación de la utilización, por parte de la dirección, de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la hipótesis de empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.

A14. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en

funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref: Apartado 16)

A15. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- La confirmación de la existencia, de los términos y de la adecuación de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de la adecuación del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

A16. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A17. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A18. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Conclusiones e informes del auditor

Conclusiones del auditor (Ref: Apartado 47 18)

A19. La expresión “incertidumbre material” se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión “incertidumbre significativa” se emplea en circunstancias similares.

Informe del auditor (Ref: apartado 19)

A20. El párrafo A22 y el anexo a ésta NIA proporcionan ejemplos de las declaraciones que se requieren sean incluidas en el informe del auditor sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se utiliza otro marco de información financiera aplicable distinto de las NIIS, los ejemplos ilustrativos mostrados en el apartado A22 y en el anexo de ésta NIA, deben adaptarse para reflejar la aplicación de el otro marco de información financiera en las circunstancias.

A21. Las declaraciones requeridas por los párrafos 20, 22 y 23 de ésta NIA en relación a empresa en funcionamiento representan la información mínima que se debe presentar en el informe del auditor en cada una de las circunstancias descritas. El auditor debe proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas. Por ejemplo, en las situaciones en que se ha identificado una incertidumbre material, no se prohíbe al auditor el proporcionar información adicional para explicar que ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Informe del auditor cuando el uso de las bases contables de empresa en funcionamiento es apropiado y no se han identificado incertidumbres materiales

A22. A continuación se ilustra una declaración incluida en el informe del auditor cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada referente al uso adecuado por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento y no se han identificado incertidumbres materiales.

Empresa en Funcionamiento

Los estados financieros de la Compañía han sido preparados utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento. El uso de estas bases contables es

apropiado a menos que la administración pretenda liquidar la Compañía o cesar sus operaciones o no haya otra alternativa más realista. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros, hemos concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la Compañía es apropiado.

La administración no ha identificado una incertidumbre material que pueda originar duda sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y por consiguiente no se revela nada en los estados financieros. Con base en nuestra auditoría de los estados financieros tampoco hemos identificado dicha incertidumbre material. Sin embargo, ni la administración ni el auditor pueden garantizar la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento.

Informe del auditor cuando la utilización de las bases contables de empresa en funcionamiento es adecuada, pero se ha identificado una incertidumbre material (Ref: apartado 21)

A23. La identificación de una incertidumbre material es un asunto importante para el entendimiento del usuario sobre los estados financieros. Utilizar un subtítulo para hacer una referencia clara al hecho que se ha identificado una incertidumbre material y la ubicación de esta declaración antes de la del auditor en relación con el uso adecuado de la administración de las bases contables de empresa en funcionamientos, alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.

A22A24. En una situación en la que existan varias incertidumbres materiales que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, negar la opinión en lugar de incluir las declaraciones requeridas por el apartado 22 de ésta NIA. ~~de redactar un párrafo de énfasis.~~ La NIA 705 (Revisada) Propuesta, proporciona orientaciones sobre esta cuestión¹²⁰

Adecuación de la revelación de una incertidumbre material (Ref: Apartado 18)

A20-A25. La determinación de la adecuación de la información revelada en los estados financieros puede implicar determinar si dicha información llama la atención del lector de forma explícita sobre la posibilidad de que la entidad pueda no ser capaz de continuar realizando sus activos y liquidando sus pasivos en el curso normal de los negocios.

~~Informe de auditoría cuando se r~~Revelación adecuadamente de una incertidumbre material en los estados financieros (Ref: Apartado 20 22)

A21- A26. La ilustración 1 del anexo de ésta NIA es un ejemplo de un informe del auditor que contiene una declaración referente a una incertidumbre material identificada cuando es revelada apropiadamente en los estados financieros, y el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada referente al uso apropiado de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento. A continuación se recoge un ejemplo de un párrafo de énfasis cuando el auditor se ha satisfecho de la adecuación de la información revelada en la nota explicativa:

Párrafo de énfasis

¹²⁰ NIA 705 (Revisada) Propuesta, párrafo 10

~~Sin que implique introducir salvedades en la opinión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que indica que la sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo circulante de la sociedad excedía a sus activos totales en YYY.~~

No se hace una revelación apropiada en los estados financieros sobre una incertidumbre material (Ref: apartados 22-23)

A27. Las ilustraciones 2 y 3 del anexo de ésta NIA, son ejemplo de informes del auditor que contienen opiniones calificadas y adversas, respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada referente a lo adecuado del uso de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento pero no se hace una revelación apropiada en los estados financieros sobre una incertidumbre material.

~~A23. Ejemplo de los párrafos pertinentes cuando se ha de expresar una opinión con salvedades.~~

~~En la redacción de estos párrafos debe tenerse presente, en cuanto a formato y terminología, lo establecido en la NIA 705 en relación con los ejemplos de informe con opinión con salvedades.~~

~~Fundamento de la opinión con salvedades~~

~~Los acuerdos financieros de la sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X1. La sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y sus notas explicativas) no revelan plenamente este hecho.~~

~~Opinión con salvedades~~

~~En nuestra opinión, excepto por la información revelada incompletamente — mencionada en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,”) la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X0, de sus resultados y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con...~~

~~A24. Ejemplo de los párrafos pertinentes cuando se ha de expresar una opinión desfavorable.~~

~~En la redacción de estos párrafos debe tenerse presente, en cuanto a formato y terminología, lo establecido en la NIA 705 en relación con los ejemplos de informe con opinión desfavorable.~~

~~Fundamento de la opinión desfavorable~~

~~Los acuerdos de financiación de la sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X0. La sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Estos hechos indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa~~

~~en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y sus notas explicativas) no revelan este hecho.~~

~~Opinión desfavorable~~

~~En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable", los estados financieros no expresan la imagen fiel de (o "presentan fielmente") la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X0, de sus resultados y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con...~~

Informe del auditor cuando la utilización de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento es inadecuada (Ref: Apartado-24 24)

~~A25-A28.~~ Si los estados financieros se han preparado usando las bases contables bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de las bases contables dicha hipótesis no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 2424 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable, con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento.

~~A26.~~ A29. Si la dirección de la entidad debe, o decide, preparar estados financieros, no siendo adecuada la utilización de las bases contables hipótesis de empresa en funcionamiento dadas las circunstancias, los estados financieros se prepararán sobre una base alternativa (por ejemplo, criterio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que la base alternativa en la que se apoyan constituye un marco de información financiera aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis de conformidad con la NIA 706 (Revisada) Propuesta¹²¹ en el informe de auditoría para llamar la atención del usuario sobre la base contable alternativa y sobre los motivos de su utilización.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 22 26)

~~A27.~~ A30. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización de la administración de las bases contables ~~de la hipótesis~~ de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

¹²¹ NIA 706, (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

Anexo

(Ref: Apartados. A20, A26-A27)

Ejemplos de Informes del Auditor Independiente sobre Empresa en Funcionamiento

Nota: Solo los elementos de información requeridos que serían afectados por la empresa en funcionamiento han sido incluido en estos ejemplos. El Anexo de la NIA 700 (Revisada)¹²² Propuesta contiene la redacción ilustrativa de las secciones cuyo contenido no es afectado por esta NIA.

- Ejemplo 1: Informe del auditor que contiene una opinión no modificada cuando se ha identificado una incertidumbre material y se revela en los estados financieros adecuadamente.
- Ejemplo 2: Informe del auditor que contiene una opinión calificada cuando se ha identificado una incertidumbre material y su revelación en los estados financieros no es adecuada.
- Ejemplo 3: Informe del auditor que contiene una opinión adversa cuando se ha identificado una incertidumbre material y no se revela en los estados financieros.

¹²² NIA 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros

Ejemplo 1 – Informe del auditor que contiene una opinión no modificada cuando se ha identificado una incertidumbre material y se revela en los estados financieros adecuadamente.

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de una entidad que cotiza en bolsa, de conformidad con las NIIF. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- El auditor ha concluido que una opinión no modificada (es decir “limpia”) es apropiada con base en la evidencia de auditoría obtenida.
- Se han identificado una incertidumbre material. La revelación de la incertidumbre material identificada en los estados financieros es adecuada.
- Los asuntos importantes de auditoría han sido comunicados de conformidad con la NIA 701 Propuesta, Comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor.
- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros¹²³

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de

¹²³ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de estados financieros” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión.

Empresa en funcionamiento

Revelaciones sobre una incertidumbre material identificada

Llamamos la atención sobre la Nota 6 de los estados financieros, lo que indica que la Compañía incurrió en una pérdida neta de ZZZ durante el año terminado el 31 de diciembre de 20X1 y, a partir de esa fecha, el pasivo corriente de la Compañía supera su activo total por YYY. Como se indica en la Nota 6, estas condiciones, junto con otros asuntos que figuran en la nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no se modifica con respecto a este asunto.

Bases contables de empresa en funcionamiento

La incertidumbre material identificada mencionada, no indica que las bases contables de empresa en funcionamiento son inapropiadas. Los estados financieros de la Compañía han sido preparados utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración pretenda liquidar la Compañía o cesar sus operaciones o no haya otra alternativa más realista. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros, hemos concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la Compañía es apropiado.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos a continuación, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con el apartado 10 de la NIA 701 Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta¹²⁴. El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de

¹²⁴ Borrados para discusión pública, NIA 720 (Revisada) Propuesta, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración¹²⁵ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – si la ley local o regulación o las normas de auditorías nacionales requieren información adicional sobre empresa en funcionamiento, dicha información puede ser incluida en la sección Empresa en Funcionamiento del informe del auditor, se proporciona una redacción que distingue claramente entre los requerimientos de información de ésta NIA y otros requerimientos de información de una ley o regulación.]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

¹²⁵ A lo largo de los ejemplos de informe del auditor en las NIA Propuestas, puede ser necesario cambiar el término administración para ser reemplazado por otro término que sea apropiado en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular. Por ejemplo, los encargados del gobierno de la entidad, en lugar de administración, pueden tener éstas responsabilidades.

Ejemplo 2: Opinión calificada cuando se ha identificado una incertidumbre material y su revelación en los estados financieros no es adecuada

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de una entidad que cotiza en bolsa, de conformidad con las NIIF. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.
- Se han identificado una incertidumbre material. La revelación de la incertidumbre material identificada en los estados financieros es inadecuada. Se ha expresado una opinión calificada debido a que el auditor concluyó que los efectos en los estados financieros de esta revelación inadecuada son materiales pero no profunda.
- Los asuntos importantes de auditoría han sido comunicados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros¹²⁶ _____

Opinión Calificada

En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información referida en la sección Bases para la Opinión Calificada de nuestro informe, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión Calificada

Los acuerdos de financiamiento de la Compañía vencieron y los montos pendientes de pago vencen el 19 de marzo de 20X2. La Compañía no ha podido concluir las re-negociaciones u obtenido un financiamiento de reemplazo. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la

¹²⁶ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de estados financieros" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios" no aplica.

Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros (y sus notas correspondientes) no revelan completamente este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión calificada.

Empresa en funcionamiento

Revelación inadecuada sobre una incertidumbre material identificada

Como se describe en la sección Bases para la Opinión Calificada de nuestro informe, hemos identificado una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Esta incertidumbre material no ha sido revelada adecuadamente en los estados financieros. Nuestra opinión es calificada con respecto a este asunto.

Bases contables de empresa en funcionamiento

La incertidumbre material identificada mencionada, no indica que las bases contables de empresa en funcionamiento son inapropiadas. Los estados financieros de la Compañía han sido preparados utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración pretenda liquidar la Compañía o cesar sus operaciones o no haya otra alternativa más realista. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros, hemos concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la Compañía es apropiado.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos a continuación, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con el apartado 10 de la NIA 701 Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta. El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una

declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración¹²⁷ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – si la ley local o regulación o las normas de auditorías nacionales requieren información adicional sobre empresa en funcionamiento, dicha información puede ser incluida en la sección Empresa en Funcionamiento del informe del auditor, se proporciona una redacción que distingue claramente entre los requerimientos de información de ésta NIA y otros requerimientos de información de una ley o regulación.]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

¹²⁷ U otros términos apropiados en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular.

Ejemplo 3 – Opinión adversa cuando se ha identificado una incertidumbre material y no se revela en los estados financieros.

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de una entidad que cotiza en bolsa, de conformidad con las NIIF. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.
- Se han identificado una incertidumbre material, y la Compañía se considera en bancarrota. Los estados financieros (y sus notas respectivas) omite las revelaciones requeridas relativas a la incertidumbre material. Se ha expresado una opinión adversa debido a que el auditor concluyó que los efectos en los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados.
- Los asuntos importantes de auditoría han sido comunicados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros¹²⁸

Opinión Adversa

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección Bases para la Opinión Adversa de nuestro informe, los estados financieros que se acompañan no presentan razonablemente, (o no dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión Adversa

Los acuerdos de financiamiento de la Compañía vencieron y los montos pendientes de pago vencieron el 31 de diciembre de 20X1. La Compañía no ha podido concluir las re-negociaciones u obtenido un financiamiento de reemplazo y está considerando declararse en

¹²⁸ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de estados financieros” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

bancarrota. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros (y sus notas correspondientes) no revelan este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión adversa.

Empresa en funcionamiento

Revelación inadecuada sobre una incertidumbre material identificada

Como se describe en la sección Bases para la Opinión Adversa de nuestro informe, hemos identificado una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Esta incertidumbre material no ha sido revelada en los estados financieros. Nuestra opinión es adversa con respecto a este asunto.

Bases contables de empresa en funcionamiento

La incertidumbre material identificada mencionada, no indica que las bases contables de empresa en funcionamiento son inapropiadas. Los estados financieros de la Compañía han sido preparados utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento. El uso de estas bases contables es apropiado a menos que la administración pretenda liquidar la Compañía o cesar sus operaciones o no haya otra alternativa más realista. Como parte de nuestra auditoría de los estados financieros, hemos concluido que el uso por parte de la administración de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros de la Compañía es apropiado.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos a continuación, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con el apartado 10 de la NIA 701 Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta. El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b)

identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración¹²⁹ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – si la ley local o regulación o las normas de auditorías nacionales requieren información adicional sobre empresa en funcionamiento, dicha información puede ser incluida en la sección Empresa en Funcionamiento del informe del auditor, se proporciona una redacción que distingue claramente entre los requerimientos de información de ésta NIA y otros requerimientos de información de una ley o regulación.]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

¹²⁹ U otros términos apropiados en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (Revisada)

OPINION MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que [comiencen/terminen en o posteriores a fecha]))

CONTENIDO

Párrafos

Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Vigencia	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Circunstancias en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo modificación a la opinión del auditor	7-15
Forma y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada	16-27
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	28
Aplicación y otro material explicativo	
Tipos de opinión modificada	A1
Circunstancias en las que se requiere una opinión modificada	A2-A12
Determinación del tipo modificación a la opinión del auditor	A13-A16
Forma y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada	A17-A28
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	A29
Apéndice: Ejemplos de informes del auditor que contienen una opinión modificada.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, debe leerse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada) Propuesta¹³⁰, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión calificada, opinión adversa y negación de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

(a) La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen desviaciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener desviaciones materiales; y

(b) El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros. (Ref: Párrafo A1)

Vigencia

3. Esta NIA entra en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que [comiencen/terminen en o posteriores a fecha]

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:

(a) El auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de desviaciones materiales; o

(b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales.

Definiciones

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

(a) Generalizado: término utilizado, en el contexto de las desviaciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las desviaciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

(i) No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

(ii) En caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

¹³⁰ NIA 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría Sobre los Estados Financieros

(iii) En relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

(b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión adversa o negación de opinión.

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

(a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de desviaciones materiales; o (Ref: Párrafos A2-A7)

(b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales. (Ref: Párrafos A8-A12)

Determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor

Opinión calificada

7. El auditor expresará una opinión calificada cuando:

(a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las desviaciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las desviaciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (o adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las desviaciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Negación de opinión

9. El auditor negará la opinión cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las desviaciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizadas.

10. El auditor negará la opinión cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la administración después de que el auditor haya aceptado el trabajo

11. Si, después de aceptar el trabajo, el auditor observa que la administración ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión calificada o negar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la administración que elimine la limitación.

12. Si la administración rehúsa eliminar la limitación mencionada en el Párrafo 11, el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la administración de la entidad¹³¹, y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

(a) Si el auditor concluye que los posibles efectos de desviaciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales pero no generalizados el auditor expresará una opinión calificada; o

(b) si el auditor concluye que los posibles efectos de desviaciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión calificada no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

(i) Renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Párrafos A13-A14)

(ii) Si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, negará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el Párrafo 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a desviaciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Párrafo A15).

Otras consideraciones en relación con una opinión adversa o con la negación de opinión.

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión adversa o negar la opinión sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión de dicha opinión no modificada en el mismo informe¹³² en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión adversa o con la negación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: párrafo A16).

Forma y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

¹³¹ NIA 260 (Revisada) Propuesta, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, párrafo 13

¹³² La NIA 805, Consideraciones especiales – Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, trata con circunstancias en que el auditor es contratado para expresar una opinión por separado sobre uno o más elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.

16. Cuando el auditor modifica su opinión debe utilizar el encabezado “Opinión calificada”, “Opinión Adversa”, o “Negación de opinión”, según sea apropiado, para el párrafo de la opinión. (Ref: Párrafo A17-A19)

Opinión calificada

17. Cuando el auditor expresa una opinión calificada debido a una desviación material en los estados financieros, el auditor debe establecer que, en opinión del auditor, excepto por los efectos de el asunto o asuntos descritos en la sección Bases para la Opinión Calificada:

(a) Cuando informa de conformidad con el marco de presentación razonable, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o dan una imagen fiel de) [...] de conformidad con [marco de información financiera aplicable]; o

(b) Cuando informa de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [marco de información financiera aplicable]

Cuando surge la modificación de la capacidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe utilizar la frase “excepto por los posibles efectos del asunto o asuntos....” para la opinión modificada. (Ref: párrafo A20)

Opinión adversa

18. Cuando el auditor expresa una opinión adversa, debe establecer que, en opinión del auditor, debido a la importancia del asunto o asuntos descritos en en la sección Bases para la Opinión Adversa:

(a) Cuando informa de conformidad con el marco de presentación razonable, los estados financieros que se acompañan no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o no dan una imagen fiel de) [...] de conformidad con [marco de información financiera aplicable]; o

(b) Cuando informa de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [marco de información financiera aplicable]

Negación de opinión

19. Cuando el auditor niega una opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, el auditor debe:

(a) Establecer que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros que se acompañan;

(b) Establecer que, debido a la importancia de el asunto o asuntos descritos en la sección Bases para la negación de opinión, el auditor no ha sido capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases para una opinión sobre la auditoría de los estados financieros; y

(c) Corregir la declaración que indica que los estados financieros han sido auditados requerido por el párrafo 27(b) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta para indicar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Bases para la opinión

20. Cuando el auditor modifica la opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá, adicionalmente a los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada) Propuesta. (Ref: párrafo A21-A22)

(a) Cambiar el encabezado “Bases para la opinión” requerido por el párrafo 28 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, a “Bases para la opinión calificada”, “Bases para la opinión adversa”, o “Bases para la negación de opinión”, conforme sea apropiado; y

(b) Dentro de esta sección, incluir una descripción del asunto que originó la modificación.

21. Si existe una desviación material de los estados financieros en relación con montos específicos en los estados financieros (incluyendo revelaciones cualitativas en las notas a los estados financieros), el auditor debe incluir en la sección de Bases para la opinión un descripción y cuantificación de los efectos financieros de la desviación, a menos que no sea imposible. Si no es posible cuantificar los efectos financieros, el auditor debe indicarlo en esta sección. (Ref: párrafo A23)

22. Si existe una desviación material de los estados financieros en relación con la descripción de la revelación, el auditor incluirá en la sección de Bases para la opinión una explicación de las razones por las que tal revelación es incorrecta.

23. Si existe una desviación material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor deberá:

(a) Discutir la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;

(b) Describir en la sección Bases para la opinión la naturaleza de la información omitida; y

(c) Salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá las revelaciones omitidas, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la revelación omitida. (Ref: Párrafo A24)

24. Si la modificación resulta de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección Bases para la opinión, los motivos de dicha imposibilidad.

25. Cuando el auditor expresa una opinión calificada o adversa, el auditor deberá corregir la declaración sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para la opinión del auditor requerida por el párrafo 28(b) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta para incluir la palabra “calificada” o “adversa”, según sea apropiado.

26. Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor no debe incluir los elementos requeridos por los párrafos 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta. Esos elementos son:

(a) Una referencia a la sección del informe del auditor donde se describen sus responsabilidades; y

(b) Una declaración sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para la opinión del auditor.

27. Aún y cuando el auditor ha expresado una opinión adversa o ha negado una opinión sobre los estados financieros, el auditor debe describir en la sección Bases para la opinión las razones de cualquier otro asunto por el cual el auditor está conciente que habría requerido una modificación a la opinión, y los efectos de los mismos. (Ref: párrafo A25)

Descripción de las responsabilidades del auditor sobre los estados financieros cuando niegue la opinión.

28. Cuando el auditor niegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los párrafos 36-38 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta par incluir solo uno de los siguientes: (Ref: párrafo A26)

(a) Una declaración acerca de que la responsabilidad del auditor es el llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y el emitir un informe del auditor;

(b) Una declaración que, debido al hecho o hechos descritos en la sección de Bases para la opinión, el auditor, no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

(c) Una declaración sobre la independencia del auditor y otras responsabilidades éticas requeridas por el párrafo 28(c) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta.

Consideraciones especiales cuando el auditor niega una opinión

29. Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor no deberá incluir: (Ref: párrafo A27)

(a) Una sección que abarque los requerimientos de información de la NIA 701 Propuesta¹³³; (Ref: párrafo A28)

(b) Una sección que abarque los requerimientos de información de la NIA 570 (Revisada) Propuesta;¹³⁴

(c) Una sección que abarque los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) Propuesta;¹³⁵

(d) Una descripción más amplia de la auditoría y las responsabilidades del auditor conforme lo requerido en los párrafos 37-38 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que modificar la opinión en el informe del auditor, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha modificación y la redacción propuesta de la modificación. (Ref: Párrafo A29)

¹³³ Párrafos 9-11 y 13 de la NIA 701 Propuesta, Comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

¹³⁴ Párrafos 19-20 y 22-25 de la NIA 570 (Revisada) Propuesta, Empresa en funcionamiento

¹³⁵ NIA 720 (Revisada) Propuesta, Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados

Aplicación y otro material explicativo

Tipos de opinión modificada (Ref: Párrafo 2)

A1. El siguiente tabla ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina modificación, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

Naturaleza del asunto que origina la modificación	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen desviaciones materiales	Opinión calificada	Opinión adversa
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	Opinión calificada	Negación de opinión

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

Naturaleza de las desviaciones materiales (Ref: Párrafo 6(a))

A2. La NIA 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales¹³⁶. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las desviaciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450.¹³⁷

A3. La NIA 450 define una desviación como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una desviación material en los estados financieros puede surgir en relación con:

- (a) Lo apropiado de las políticas contables seleccionadas;
- (b) La aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
- (c) Lo apropiado o idóneo de la información revelada en los estados financieros.

Propiedad de las políticas contables seleccionadas

¹³⁶ NIA 700 (Revisada) Propuesta, párrafo 11

¹³⁷ NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificada durante la realización de la auditoría, párrafo 11

A4. En relación con lo apropiado de las políticas contables seleccionadas por la administración, pueden surgir desviaciones materiales en los estados financieros cuando:

(a) Las políticas contables seleccionadas no son consistentes con el marco de información financiera aplicable; o

(b) Los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos para la contabilidad de, y la revelación de, cambios en las políticas contables. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una desviación material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir desviaciones materiales en los estados financieros:

(a) Cuando la administración no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera consistente con el marco de información financiera, así como cuando la administración no haya aplicado las políticas contables de forma consistente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (consistencia en la aplicación); o

(b) Debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencional en la aplicación),

Propiedad o adecuación de las revelaciones en los estados financieros.

A7. En relación con lo apropiado o idóneo de las revelaciones en los estados financieros, pueden surgir desviaciones materiales en éstos cuando:

(a) Los estados financieros no incluyan todas las revelaciones requeridas por el marco de información financiera aplicable;

(b) Las revelaciones en los estados financieros no se presentan de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

(c) Los estados financieros no proporcionan las revelaciones necesarias para lograr la presentación fiel.

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

A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

(a) Circunstancias ajenas al control de la entidad;

(b) Circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o

(c) Limitaciones impuestas por la administración.

A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones

impuestas por la administración pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el trabajo.

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

- Los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- Los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.
- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico del inventario.
- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la administración son las situaciones en las que:

- La administración impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La administración impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la administración después de que el auditor haya aceptado el trabajo (Ref: Párrafos 13(b)-14)

A13. La viabilidad de renunciar al trabajo de auditoría puede depender de su estado de finalización en el momento en el que la administración impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, negar la opinión (o abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance en el párrafo de fundamento de la negación de opinión.

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el trabajo. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos por un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la

finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría¹³⁸.

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al trabajo debido a una limitación al alcance, pueden existir requerimientos legales, regulatorios o profesionales para que el auditor comunique los asuntos relacionados con la renuncia al trabajo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión adversa o con la negación de opinión (Ref: Párrafo 15)

A16. Los siguientes son ejemplos de circunstancias que no contradicen la opinión adversa o negación de opinión del auditor:

- Emitir una opinión modificada sobre los estados financieros preparados bajo un marco de información financiera dado y, dentro del mismo reporte, emitir una opinión adversa sobre los estados financieros bajo un marco de información financiera diferente.¹³⁹
- Emitir una negación de opinión referente a los resultados de las operaciones, y los flujos de efectivo, cuando sean relevantes, y una opinión no modificada referente a la posición financiera (ver NIA 510¹⁴⁰). En este caso, el auditor no ha emitido una negación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Forma y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes del auditor

A17. Los ejemplos 1 y 2 del Apéndice, contienen informes del auditor con opiniones calificadas y adversas, respectivamente, ya que los estados financieros contienen desviaciones materiales.

A18. El ejemplo 3 del Apéndice, contiene un informe del auditor con una opinión calificada ya que el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. El ejemplo 4 contiene una negación de opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre un solo elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una negación de opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre varios elementos de los estados financieros. En cada uno de los últimos dos casos, los efectos posibles sobre los estados financieros de la imposibilidad son materiales y generalizados. Los Apéndices de otras NIA que incluyen los requerimientos de información, incluyendo la NIA 579 (Revisada) Propuesta, también incluyen ejemplos de informes del auditor con opiniones modificadas.

Opinión del auditor (Ref: párrafo 16)

A19. Corregir este encabezado aclara al usuario que la opinión es modificada e indica el tipo de modificación.

Opinión calificada (Ref: párrafo 17)

¹³⁸ NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

¹³⁹ Ver párrafo A24 de la NIA 700 (Revisada) Propuesta para una descripción sobre esta circunstancia.

¹⁴⁰ NIA 510, Encargos de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas

A20. Cuando el auditor exprese una opinión calificada, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sujeto a” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Bases para la opinión (Ref: párrafos 20-27)

A21. La consistencia en el informe del auditor ayuda a facilitar al usuario la comprensión, y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción del fundamento de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la consistencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.

A22. La sección de Bases de la opinión del informe del auditor proporciona un contexto importante sobre la opinión del auditor, en particular en los casos en que la opinión del auditor es modificada. La ubicación de ésta información cerca de la opinión del auditor en el informe, resalta la utilidad del informe del auditor.

A23. Un ejemplo de los efectos financieros de las desviaciones materiales que puede describir el auditor dentro de la sección de Bases de la opinión en el informe del auditor, es la cuantificación de los efectos sobre el impuesto sobre la renta, utilidad antes de impuestos, utilidad neta y patrimonio si el inventario está sobrevaluado.

A24. Revelar la información omitida dentro de la sección Bases de la opinión no es factible si:

- (a) Las revelaciones no han sido preparadas por la administración o no están disponibles para el auditor por otra causa; o
- (b) A juicio del auditor, las revelaciones son muy voluminosas en relación con el informe del auditor

A25. Una opinión adversa o una negación de opinión relativa a un aspecto específico descrito dentro de la sección Bases de la opinión, no justifica la omisión de una descripción de otros asuntos identificados que de otra forma hubieran modificado la opinión del auditor. En esos casos, las revelaciones de esos asuntos por los cuales el auditor está conciente de que son relevantes para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor sobre los estados financieros cuando niegue la opinión. (Ref: párrafo 28)

A26. Cuando un auditor niega una opinión sobre los estados financieros, las siguientes declaraciones deben ubicarse en la sección de Responsabilidades del auditor sobre los estados financieros del informe del auditor, como se ilustra en los ejemplos 4-5 del Apéndice de ésta NIA:

- La declaración requerida por el párrafo 28(a) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta, se modifica para establecer que la responsabilidad del auditor es el llevar a cabo una auditoría sobre los estados financieros de la entidad de conformidad con las NIA; y
- La declaración requerida por el párrafo 28(a) de la NIA 700 (Revisada) Propuesta sobre independencia y otras responsabilidades éticas.

Consideraciones especiales cuando el auditor niega una opinión (Ref: párrafo 29)

A27. Proporcionar las razones de la imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada dentro de la sección Bases para la negación de opinión del

informe del auditor, proporciona información útil para los usuarios al entender por que el auditor ha negado una opinión sobre los estados financieros y protegerse contra una confianza inapropiada en ellos. Sin embargo, proporcionar más detalles sobre la auditoría, incluyendo mencionar las responsabilidades del auditor sobre negocio en marcha, asuntos importantes de auditoría, otra información, o proporcionando una descripción amplia sobre las responsabilidades del auditor sobre los estados financieros puede ensombrecer la negación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Asuntos importantes de auditoría (Ref: párrafo 29(a))

A28. El párrafo 27 de ésta NIA explica que, aun y cuando el auditor niegue una opinión sobre los estados financieros, cualquier otro asunto que conozca el auditor que hubiera requerido que modificara su opinión, y sus efectos relativos, debe mencionarse dentro de la sección de Bases de la opinión en el informe del auditor. En contraste, cualquier discusión sobre los asuntos importantes de auditoría no relacionados con la negación de opinión, pudieran sugerir que los estados financieros son más confiables en relación con esos asuntos de lo que sería apropiado en la circunstancias, y ensombrecería la negación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Párrafo 30)

A29. La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción propuesta de la opinión modificada permite que:

(a) El auditor, notifique a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;

(b) El auditor, busque el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la administración; y

(c) A los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

Apéndice

(Ref: párrafos A17-A18, A26)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada

Nota: Solo los elementos de información requeridos que serían afectados por la modificación en la opinión han sido incluidos en estos ejemplos. El Anexo de la NIA 700 (Revisada) Propuesta contiene la redacción ilustrativa de las secciones cuyo contenido no es afectado por esta NIA.

Ejemplo 1: Informe del auditor con una opinión calificada debido a una desviación material en los estados financieros.

Ejemplo 2: Informe del auditor con una opinión adversa debido a una desviación material en los estados financieros consolidados.

Ejemplo 3: Informe del auditor con una opinión calificada debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada referente a una asociada extranjera.

Ejemplo 4: Informe del auditor con negación 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.

Ejemplo 5: Informe del auditor con negación 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.

Ejemplo 1: Informe del auditor con una opinión calificada debido a una desviación material en los estados financieros.

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de una entidad que cotiza en bolsa, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), el cual es un marco de presentación razonable. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes)
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- Los inventarios contienen una desviación material. La desviación se considera material pero no generalizada para los estados financieros (es decir, una opinión calificada es apropiada).
- Los asuntos importantes de auditoría han sido comunicados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros¹⁴¹

Opinión Calificada

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en la sección Bases de la opinión calificada de nuestro informe, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros de la Compañía, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión Calificada

Los inventarios de la Compañía se presentan en el estado de posición financiera en xxx. La administración no ha valuado los inventarios al costo más bajo y al valor neto realizable, sino que

¹⁴¹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de estados financieros” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

los ha registrado únicamente al costo, lo que constituye una desviación de las NIIF. Los registros de la Compañía indican que si la administración hubiese valuado los inventarios al costo más bajo y al valor neto realizable, se habría tenido que disminuir el importe de los inventarios por una cantidad xxx para valuarlos a su valor neto realizable. En consecuencia, el costo de ventas se hubiera incrementado por la cantidad de xxx, y el impuesto sobre la renta, la utilidad neta y el patrimonio se hubieran reducido en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión calificada.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Adicionalmente al asunto descrito en Bases para la opinión calificada de nuestro informe, hemos determinado que los asuntos descritos anteriormente son asuntos importantes de auditoría. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos anteriormente, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con el párrafo 10 de la NIA 701 Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Negocio en marcha

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada) y en la NIA 570 (Revisada) Propuesta.]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta. El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración¹⁴² y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

¹⁴² A lo largo de los ejemplos de informe del auditor en las NIA Propuestas, puede ser necesario cambiar el término administración para ser reemplazado por otro término que sea apropiado en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular. Por ejemplo, los encargados del gobierno de la entidad, en lugar de administración, pueden tener éstas responsabilidades.

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 y 3 en la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2: Opinión adversa debido a una desviación material en los estados financieros consolidados.

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros consolidados de propósitos generales preparados por la administración de la compañía controladora de conformidad con las NIIF, donde la compañía controladora es una entidad que cotiza en bolsa. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- Los estados financieros contienen desviaciones materiales debido a la no consolidación de una subsidiaria. La desviación se considera material para los estados financieros consolidados. Los efectos de la desviación en los estados financieros consolidados no ha sido determinada debido a que no fue posible hacerlo. (es decir, una opinión adversa es apropiada).
- Los asuntos importantes de auditoría han sido comunicados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados¹⁴³

Opinión Adversa

En nuestra opinión, debido a la importancia del asunto descrito en la sección Bases de la opinión adversa de nuestro informe, los estados financieros consolidados que se acompañan no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o no dan una imagen fiel de) la posición financiera consolidada de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados, y sus flujos de efectivo consolidados por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros consolidados del Grupo, los cuales comprenden el estado de posición financiera consolidado al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión Adversa

Como se explica en la Nota X, el Grupo no ha consolidado la subsidiaria Compañía XYZ, la cual

¹⁴³ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

adquirió durante 20X1, debido a que no han sido capaces de determinar los valores justos de ciertos activos importantes y pasivos de la subsidiaria a la fecha de la adquisición. Esta inversión es por consiguiente, contabilizada sobre la base del costo. Bajo las NIIF, la Compañía debió haber consolidado esta subsidiaria y registrar la adquisición con base en montos provisionales. Si la Compañía XYZ hubiera sido consolidada, varios elementos en los estados financieros consolidados que se acompañan hubieran sido afectados materialmente. El efecto sobre los estados financieros consolidados no ha sido determinado.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes del Grupo dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión adversa.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Adicionalmente al asunto descrito en Bases para la opinión adversa de nuestro informe, hemos determinado que los asuntos descritos anteriormente son asuntos importantes de auditoría. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos anteriormente, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con el párrafo 10 de la NIA 701 Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Negocio en marcha

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada) y en la NIA 570 (Revisada) Propuesta.]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta. El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración¹⁴⁴ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

¹⁴⁴ U otro término apropiado en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular.

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3: Opinión calificada debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada referente a una asociada extranjera.

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros consolidados de propósitos generales de una entidad que cotiza en bolsa, preparados por la administración de la compañía de conformidad con las NIIF. La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- El auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a una inversión en una asociada extranjera. El posible efecto de la incapacidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada se considera material pero no generalizada sobre los estados financieros consolidado. (es decir, una opinión del auditor calificada es apropiada).
- Los asuntos importantes de auditoría han sido comunicados de conformidad con la NIA 701 Propuesta.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados¹⁴⁵

Opinión Calificada

En nuestra opinión, excepto por los efectos posibles del asunto descrito en la sección Bases de la opinión calificada de nuestro informe, los estados financieros consolidados que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera consolidada de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados, y sus flujos de efectivo consolidados por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros consolidados del Grupo, los cuales comprenden el estado de posición financiera consolidado al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Opinión Calificada

La inversión de el Grupo en la Compañía XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el año

¹⁴⁵ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

y se contabilizó por el método de participación, se lleva a XXX en el estado de posición financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en XYZ en la utilidad neta de xxx se incluye en el ingreso de ABC por el año terminado en esa fecha. No pudimos obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre el monto del valor en libros de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1, y sobre la participación del ABC en XYZ sobre su utilidad neta por el año, debido a que se nos negó el acceso a la información financiera, a la administración y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no fuimos capaces de determinar si eran necesarios ajustes a esta información.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes del Grupo dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión calificada.

Asuntos importantes de auditoría

Los asuntos importantes de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros. Los asuntos importantes de auditoría fueron seleccionados de aquellos comunicados a [los encargados del gobierno de la entidad], pero no pretenden representar todos los asuntos discutidos con ellos. Adicionalmente al asunto descrito en Bases para la opinión calificada de nuestro informe, hemos determinado que los asuntos descritos anteriormente son asuntos importantes de auditoría. Nuestros procedimientos relativos a esos asuntos fueron diseñados en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto. Nuestra opinión sobre los estados financieros no es modificada con respecto a ninguno de los asuntos importantes de auditoría descritos anteriormente, y no expresamos una opinión sobre estos asuntos individualmente.

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con el párrafo 10 de la NIA 701 Propuesta – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Negocio en marcha

[Información sobre asuntos individuales de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada) y en la NIA 570 (Revisada) Propuesta.]

Otra información

[El ejemplo de redacción para esta sección, está sujeta a que el IAASB finalice la NIA 720 (Revisada) Propuesta. El contenido de ésta sección puede incluir, entre otros asuntos: (a) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información; (b) identificación del documento o documentos disponibles a la fecha del informe del auditor que contienen otra información a la cual aplican las responsabilidades del auditor; (c) una declaración indicando el resultado del trabajo del auditor sobre la otra información; y (d) una declaración de que el auditor no ha auditado o revisado la otra información y, por consiguiente, no expresa una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre ella.]

Responsabilidades de [la administración¹⁴⁶ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

¹⁴⁶ U otro término apropiado en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular.

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 4: Negación 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 propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros consolidados de propósitos generales de una entidad que no cotiza en bolsa, preparados por la administración de la compañía de conformidad con las NIIF. La auditoría es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- El auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a un solo elemento de los estados financieros consolidados. Esto es, que el auditor fue incapaz de obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de una inversión en una asociación en participación que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. El posible efecto de esta incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada se estima que es material y generalizada sobre los estados financieros consolidados (es decir, una negación de opinión es apropiada).
- Adicionalmente a los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.
- Debido a que el auditor no pudo expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados en su conjunto, la secciones Negocio en marcha, Asuntos importantes de auditoría y Otra información no aplican. Además, se requiere una descripción más limitada de la sección de las responsabilidades del auditor.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros Consolidados¹⁴⁷

Negación de Opinión

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados que se acompañan de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo). Debido a la importancia del asunto descrito en la sección Bases para la negación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente para proporcionar las bases para una opinión de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Hemos sido contratados para auditar los estados financieros consolidados del Grupo, los cuales comprenden el estado de posición financiera consolidado al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

¹⁴⁷ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

Bases para la Negación de Opinión

La inversión de el Grupo en la asociación en participación con la Compañía XYZ, se lleva a XXX en el estado de posición financiera consolidado, el cual representa el 90% de los activos netos del Grupo al 31 de diciembre de 20X1. No se nos permitió el acceso a la documentación de la administración y a la de los auditores de la Compañía XYZ, incluyendo a la documentación de los auditores de la Compañía XYZ. Como resultado, no pudimos determinar si eran necesarios ajustes con respecto a la participación proporcional del Grupo en los activos de la Compañía XYZ que controlan conjuntamente, su participación proporcional en los pasivos por los cuales son responsables conjuntamente, su participación proporcional en los ingresos y gastos del año de la Compañía XYZ, y los elementos que componen el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidados.

Responsabilidades de [la administración¹⁴⁸ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo una auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y emitir un informe del auditor. Sin embargo, debido a los asuntos descritos en la sección Bases para la negación de opinión en nuestro informe, no fuimos capaces de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases para una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo dentro del contexto de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

¹⁴⁸ U otro término apropiado en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular.

Ejemplo 5: Negación 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 propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros de propósitos generales de una entidad que no cotiza en bolsa, preparados por la administración de la compañía de conformidad con las NIIF. La auditoría es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210, Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- El auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a varios elementos de los estados financieros. Esto es, que el auditor fue incapaz de obtener evidencia de auditoría sobre los inventarios y cuentas por cobrar de la entidad. El posible efecto de esta incapacidad para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada se estima que es material y generalizada sobre los estados financieros consolidados.
- Adicionalmente a los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.
- Debido a que el auditor no pudo expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados en su conjunto, la secciones Negocio en marcha, Asuntos importantes de auditoría y Otra información no aplican. Además, se requiere una descripción más limitada de la sección de las responsabilidades del auditor.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros¹⁴⁹

Negación de Opinión

No expresamos una opinión sobre los estados financieros que se acompañan de la Compañía ABC (la Compañía). Debido a la importancia de los asuntos descritos en la sección Bases para la negación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente para proporcionar las bases para una opinión de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Hemos sido contratados para auditar los estados financieros consolidados del Grupo, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

Bases para la Negación de Opinión

¹⁴⁹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

No fuimos designados como auditores de la Compañía sino hasta después del 31 de diciembre del 20X1, y por consiguiente no observamos el conteo de los inventarios físicos al inicio y fin del año. No pudimos convencernos por otros medios sobre las cantidades del inventario existentes al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, los cuales se indican en el estado de posición financiera como xxx y xxx, respectivamente. Adicionalmente la introducción de un sistema computarizado de cuentas por cobrar nuevo en septiembre de 20X1, resultó en numerosos errores en las cuentas por cobrar. A la fecha de nuestro informe de auditoría, la administración seguía en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y corrigiendo errores. No pudimos confirmar o verificar por otros medios las cuentas por cobrar incluidas en el estado de posición financiera por un monto total de xxx al 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos asuntos, no pudimos determinar si algún ajuste pudo haber sido necesario con respecto a los inventarios y cuentas por cobrar registrados o no registrados, y los elementos que componen el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de [la administración¹⁵⁰ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo una auditoría de los estados financieros de la Compañía de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y emitir un informe del auditor. Sin embargo, debido a los asuntos descritos en la sección Bases para la negación de opinión en nuestro informe, no fuimos capaces de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases para una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes de la Compañía dentro del contexto de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]

[Domicilio del auditor]

[Fecha]

¹⁵⁰ U otro término apropiado en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706 (REVISADA)

PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 [comiencen/terminen en o posteriores a fecha])

CONTENIDO

[MARCADO EN LA NIA 260 EXISTENTE]

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-42
Fecha de entrada en vigor	5 3
Objetivo	6-4
Definiciones	7 5
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría	86 -97
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	10-118
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	129
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
<u>La relación entre párrafos de énfasis y los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor</u>	A1-A2
<u>Circunstancias en las que un párrafo de énfasis es necesario</u>	A3-A5
<u>Incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor</u>	A6-A7
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A85-A14A11
<u>Ubicación del párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor</u>	A15-A16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A17A2
Anexo 1: Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene un párrafo de énfasis	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:

(a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

(b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

2. La NIA 701¹⁵¹ Propuesta, establece los requerimientos y proporciona una guía cuando el auditor determina asuntos importantes de auditoría y los comunica en el informe del auditor. Cuando el auditor incluye una sección de Asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, ésta NIA abarca la relación entre los asuntos importantes de auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe del auditor de conformidad con ésta NIA. (Ref: apartados A1-A2)

3. La NIA 570 (Revisada)¹⁵² y la NIA 720 Propuesta¹⁵³, establecen los requerimientos y proporcionan una guía sobre la comunicación en el informe del auditor relativa a la empresa en funcionamiento y otra información, respectivamente.

2.4. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura y ubicación de dichos párrafos. (Ref: apartado A-3)

Fecha de entrada en vigor

3.5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos [comiencen/terminen en o posteriores a fecha]~~iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.~~

Objetivo

4.6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:

(a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

(b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

5.7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a

¹⁵¹ NIA 701 Propuesta, Comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

¹⁵² NIA 570 Propuesta, Empresa en funcionamiento, párrafos 19-25

¹⁵³ Borrador para discusión pública, NIA 720 Propuesta, Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados

continuación:

(a) **Párrafo de énfasis:** un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

(b) **Párrafo sobre otras cuestiones:** un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

~~6-8.~~ Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe del auditor, siempre que:

~~(a) El auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma materialmente incorrecta en los estados financieros, y Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.~~

~~(b) El asunto no se ha determinado como un asunto importante de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta, si es aplicable(Ref: Apartados A1-A2)~~

~~7-9.~~ Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

~~(a) lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión;~~

~~(a)(b) Utilizará el título “Párrafo de énfasis en los estados financieros” u otro título apropiado;~~

~~(b) Cuando se comunican los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, incluye una declaración que explique que el asunto enfatizado está separado de los asuntos importantes de auditoría;~~

~~(c) Incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. Dicho párrafo se debe referir exclusivamente a la información presentada o revelada en los estados financieros; e~~

~~(d) Indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A6A2–A7A4, A15–A16)~~

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

~~8-10.~~ Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, el auditor deberá incluir un párrafo sobre Otros asuntos en el informe del auditor, siempre y cuando:

~~(a) Esto y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias; y~~

(b) El asunto no ha sido determinado como un asunto importante de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta, si aplica (Ref: Apartados A8A5-A13A11)

~~9.11. Cuando el auditor incluye un párrafo sobre Otros asuntos en el informe del auditor, el auditor deberá así lo hará en un párrafo del informe de auditoría, con usar el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado. El auditor incluirá este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo de énfasis, o en otra parte del informe de auditoría si el contenido del párrafo sobre otras cuestiones se refiere a la sección "Otras responsabilidades de información". (Ref: apartados A14-A15)~~

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

~~10.12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad esta previsión y la redacción propuesta para dicho párrafo. (Ref.: Apartado A17A12)~~

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La relación entre párrafos de énfasis y asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor(Ref: apartados 2,8(b))

A1. Los asuntos importantes de auditoría se definen en la NIA 701 Propuesta como aquellos asuntos que, que a juicio profesional del auditor, fueron de mayor importancia de los estados financieros del periodo actual. Los asuntos importantes de auditoría son asuntos seleccionados de aquellos que se comunicaron a los encargados del gobierno de la entidad, los cuales incluyen los hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.¹⁵⁴ En muchas instancias, los asuntos importantes de auditoría se relacionan con asuntos presentados o revelados en los estados financieros, y se requiere que el auditor se refiera a esas revelaciones de conformidad con la NIA 701 Propuesta.¹⁵⁵

A2. Comunicar los asuntos importantes de auditoría proporciona información adicional a los usuarios de los estados financieros para ayudarles a entender esos asuntos. Comunicar los asuntos importantes de auditoría también puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a entender la entidad y las áreas de juicios de la administración significativos en los estados financieros, ya que son áreas de enfoque al realizar la auditoría. Cuando los asuntos importantes de auditoría se comunican en el informe del auditor, el propósito de un párrafo de énfasis es el llamar la atención de los usuarios de conformidad con la NIA 701 Propuesta. Por consiguiente, cuando se incluye una sección de Asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, los Párrafos de énfasis serán raros, excepto cuando de otra forma sea requerido por otra de las NIA o por la ley o regulación.

A3. El Anexo 1 identifica las NIA que contienen requerimientos específicos para que el auditor incluya un Párrafo de énfasis en el informe del auditor en ciertas circunstancias. Estas circunstancias incluyen:

▪ Cuando un marco de información financiera establecido por una ley o regulación sería inaceptable pero por el hecho de que es requerido por una ley o regulación.

¹⁵⁴ NIA 260 (Revisada) Propuesta, Comunicación con los encargados del gobierno de la entidad, párrafo 16

¹⁵⁵ NIA 701 Propuesta, párrafo 10

▪ Para alertar a los usuarios de que los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de propósito especial.

▪ Cuando los hechos se vuelven conocidos para el auditor después de la fecha del informe del auditor, y éste proporciona un nuevo o una corrección al informe del auditor (por ejemplo, eventos subsecuentes).¹⁵⁶ En dichas circunstancias, la NIA 560 permite que el auditor incluya un Párrafo sobre otros asuntos en lugar de un Párrafo de énfasis, si se proporciona información adicional más allá de una referencia a la revelación aplicable en las notas a los estados financieros.

Ejemplos de circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartado 6)

A1-A4. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

▪ Una incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.

▪ ~~Aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de u~~
Una nueva norma contable (por ejemplo, una nueva Norma Internacional de Información Financiera) que no está vigente todavía pero se espera que tenga un efecto material generalizado sobre los estados financieros.

▪ Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

▪ Un evento subsecuente significativo que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor.¹⁵⁷

~~A2-A5. Sin embargo, eEl uso generalizado de los párrafos de énfasis disminuye la eficacia del auditor en la comunicación sobrede este tipo de cuestiones. Además, incluir más información en un párrafo de énfasis que la presentada o revelada en los estados financieros puede implicar que la cuestión no ha sido adecuadamente presentada o revelada. Por consiguiente, el apartado 6 limita el uso del párrafo de énfasis a cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros.~~

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 97)

A3-A6. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

(a) La expresión por parte del auditor de una opinión con salvedades, de una opinión desfavorable (o adversa), o de la denegación (o abstención) de opinión, cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría (véase la NIA 705 (Revisada) Propuesta¹⁵⁸); ni de

(b) Las revelaciones en los estados financieros del marco de información financiera aplicable que requiera que la administración haga; o

(c) Declaraciones requeridas en el informe del auditor relativas a la empresa en

¹⁵⁶ NIA 560, Eventos subsecuentes, párrafo 12 y 16

¹⁵⁷ Ver párrafo 6 de la NIA 560.

¹⁵⁸ NIA 705, (Revisada) Propuesta, Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente

funcionamiento de conformidad con la NIA 570 Propuesta.¹⁵⁹

A4-A7. El ejemplo de informe del anexo 3 incluye un párrafo de énfasis en un informe del auditor para una entidad que no cotiza en bolsa que contiene una opinión con salvedades y por la cual no se han comunicado asuntos importantes de auditoría. Los párrafos A15-A16 proporciona una guía más amplia sobre la localización del Párrafo de énfasis en circunstancias particulares.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditoría (Ref: Apartado §10-11)

Situaciones en la cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

A8. La NIA 260 (Revisada) Propuesta requiere al auditor comunicar a los encargados el gobierno de la entidad sobre el enfoque planeado y la oportunidad de la auditoría, lo cual incluye comunicarles sobre los riesgos significativos identificados por el auditor.¹⁶⁰ Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos pueden ser determinadas como asuntos importante de auditoría, otros asuntos de planeación y alcance (por ejemplo, el alcance previsto de la auditoría, o la aplicación de la materialidad en el contexto de la auditoría) no es probable que sean asuntos importantes de auditoría, debido a cómo se definen en la NIA 701 Propuesta. Sin embargo, la ley o la regulación pueden requerir que el auditor comunique cuestiones de planificación y de alcance en el informe del auditor, o el auditor puede considerar necesario comunicar sobre estos asuntos en un Párrafo sobre otras cuestiones.

A5-A9. En la circunstancia excepcional de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,¹⁶¹ el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

A6-A10. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe del auditor. Cuando proceda, pueden utilizarse uno o más subtítulos que describan el contenido de los Párrafos sobre otras cuestiones.

A7-A11. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad de informar sobre los estados financieros establecida por las NIA (véase la sección de Otras responsabilidades de información de la NIA 700 (Revisada) Propuesta¹⁶²), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

¹⁵⁹ NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

¹⁶⁰ NIA 260 (Revisada) Propuesta, párrafo 15

¹⁶¹ Ver párrafo 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) Propuesta para una discusión sobre estas circunstancias.

¹⁶² NIA 700 (Revisada) Propuesta, Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

A8-A12. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Restricción a la distribución o utilización del informe del auditor

A9-A13. Estados financieros destinados a un fin específico pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes van dirigidos han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información. Puesto que el informe del auditor va dirigido a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre estas cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizados por éstos.

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor

A10-A14. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación del párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor (Ref: Apartados 9, 11)

A11-A15. La ubicación de un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor, depende de la naturaleza de la información a comunicar, y el juicio del auditor sobre la importancia relativa de dicha documentación para el usuario comparada con los otros elementos que se informan de conformidad con la NIA 700 (Revisada) Propuesta. Por ejemplo:

Párrafo de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis se refiere a el marco de información financiera aplicable,¹⁶³ el auditor puede considerar necesario ubicar el párrafo inmediatamente después de la sección Bases para la opinión para proporcionar el contexto apropiado a la opinión del auditor.
- Cuando se presenta una sección de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor, se puede presentar un párrafo de énfasis después de la sección de asuntos importantes de auditoría. El auditor también puede considerar necesario agregar un texto

¹⁶³ Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, párrafo 19 y NIA 800, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.

más amplio en el encabezado Párrafo de Énfasis en los Estados Financieros, tal como Párrafo de Énfasis en los Estados Financieros – Eventos subsecuentes, para diferenciar el párrafo de énfasis sobre asuntos individuales de los descritos en la sección de Asuntos importantes de auditoría.

Párrafo de otras cuestiones

▪ Cuando se presenta una sección de Asuntos importantes de auditoría en el informe de auditoría y se considera que también es necesario un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor puede añadir un texto más amplio en el encabezado Otros Asuntos, tal como Otros Asuntos – Alcance de la auditoría, para diferenciar el párrafo de otros asuntos sobre los asuntos individuales descritos en la sección de Asuntos importantes de auditoría. Cuando se incluye un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión necesaria para su comprensión de la auditoría de los estados financieros, el párrafo se sitúa inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis.

▪ Cuando un párrafo sobre otras cuestiones se incluye para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección con el subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

▪ ~~De forma alternativa,~~ Cuando afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre los estados financieros auditados y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

A16. Lo siguiente es una ilustración de la interacción entre la sección asuntos importantes de auditoría y el párrafo de énfasis cuando ambos se presentan en el informe del auditor.

Asuntos importantes de auditoría

[Redacción introductoria como lo requiere el párrafo 9 de la NIA 701 Propuesta]

Subtítulo para cada asunto individual

[Descripción de cada asunto individual como lo requiere el párrafo 10 de la NIA 701 Propuesta]

Párrafo de énfasis en los estados financieros – incertidumbre relacionada con el resultado de una demanda

Independientemente de los asuntos que se describen en la sección de asuntos importantes de auditoría de nuestro informe, también llamamos la atención a la Nota 4 de los estados financieros, la cual describe la incertidumbre relacionada con el resultado de la demanda presentada contra la Compañía por la Compañía XYZ. Nuestra opinión no está calificado con respecto a este asunto.

Empresa en funcionamiento

[Informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta. Para efectos de ésta ilustración, se asume que el auditor no ha identificado una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento]

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 129)

~~A12-A17.~~ Esta La comunicación requerida por el párrafo 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, a menos que se le requiera de que lo haga por una ley o regulación.

Anexo 1

(Ref: Apartado 24,A3)

Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este anexo identifica los apartados de otras NIA en vigor para auditorías de estados financieros de periodos que [comiencen/terminen en o posteriores a fecha], y que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Esta relación 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 – apartado 19(b)
- NIA 560, Hechos posteriores al cierre – apartado 16
- NIA 800, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.
- ~~NIA 570, Empresa en funcionamiento – apartado 19~~

Anexo 2

(Ref: Apartado 42)

Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este anexo identifica los apartados de otras NIA en vigor para auditorías de estados financieros para auditorías de estados financieros de periodos que [comiencen/terminen en o posteriores a fecha], y que requieren que el auditor incluya, en ciertas circunstancias, un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, Hechos posteriores al cierre – apartados 12(b) y 16
- NIA 710, Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos – apartados 13–14, 16–17 y 19
- ~~NIA 720, Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados – apartado 10(a)~~

Anexo 3

(Ref: Apartado A7A4)

Ejemplo de un informe de auditoría que incluye un párrafo de énfasis

Nota: Solo los elementos de información requeridos que serían afectados por esta NIA han sido incluidos en estos ejemplos. El Anexo de la NIA 700 (Revisada) Propuesta contiene la redacción ilustrativa de las secciones cuyo contenido no es afectado por esta NIA.

Para propósitos de éste ejemplo ilustrativo de informe del auditor, ~~se incluyen las siguientes circunstancias~~ se suponen las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un juego completo de estados financieros de propósitos generales preparados por la administración de una entidad que no cotiza en bolsa, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La auditoría no es una auditoría de grupo llevada a cabo de conformidad con la NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores de componentes).

- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la responsabilidad de la administración sobre los estados financieros de la NIA 210.

- Existe incertidumbre en relación con un litigio excepcional pendiente.

- No se requiere que el auditor, o se no decidió que, comunique los asuntos importantes de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta

- El incumplimiento del marco de información financiera ha dado lugar a una opinión con salvedades.

- Adicionalmente a la auditoría de estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la ley local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Informe sobre la Auditoría de los Estados Financieros¹⁶⁴

Opinión Calificada

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en ~~el párrafo~~ la sección Bases de la opinión calificada de nuestro informe, los estados financieros que se acompañan presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de) la posición financiera de la Compañía ABC (la Compañía) al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados, y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Hemos auditado los estados financieros ~~que se acompañan~~ de la Compañía ABC, los cuales comprenden el estado de posición financiera al 31 de Diciembre de 20X1, y el estado de

¹⁶⁴ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de estados financieros” no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios” no aplica.

resultados, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~.

Bases para la Opinión Calificada

Los valores negociables a corto plazo de la «Compañía» están valorados en el balance de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado si no que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las ~~NIF~~ Normas Internacionales de Información Financiera. Los registros de la compañía indican que si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la compañía habría reconocido unas pérdidas no realizadas por xxx en el estado de resultados del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el balance de la situación financiera se habría reducido en el mismo importe al 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre la renta, el resultado neto y el patrimonio se hubieran reducido en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo estas normas se explican más ampliamente en la sección de Responsabilidades del Auditor Sobre la Auditoría de Estados Financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía dentro del sentido de [indicar los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación aplicable] y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades bajo esos requerimientos éticos. Creemos que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión calificada.

Párrafo de énfasis en los estados financieros

Queremos llamar la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe la incertidumbre relacionada con el resultado de un litigio emprendido contra la compañía por la Compañía XYZ. Nuestra opinión no es calificada con respecto a esta cuestión.

Negocio en marcha

[Información de conformidad con la NIA 570 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada) y en la NIA 570 (Revisada) Propuesta.]

Otra información

[Información de conformidad la NIA 720 (Revisada) Propuesta – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades de [la administración¹⁶⁵ y de los encargados del gobierno de la entidad u otros términos apropiados] sobre los Estados Financieros

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

~~La administración es responsable de la presentación y preparación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.~~

Responsabilidad del Auditor sobre la Auditoría de los Estados Financieros

¹⁶⁵ A lo largo de los ejemplos de informe del auditor en las NIA Propuestas, puede ser necesario cambiar el término administración para ser reemplazado por otro término que sea apropiado en el contexto del marco legal de una jurisdicción en particular. Por ejemplo, los encargados del gobierno de la entidad, en lugar de administración, pueden tener éstas responsabilidades.

[Información de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requerimientos éticos y planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de desviaciones significativas.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de desviaciones materiales en los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al realizar estas evaluaciones de riesgo, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la eficacia de el control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.~~

~~Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría calificada.~~

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios

~~[La forma y contenido de esta sección del informe del auditor varía dependiendo de la naturaleza de las responsabilidades del auditor sobre otra información- Informar de conformidad la NIA 700 (Revisada) – ver ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]~~

El socio del trabajo responsable por la auditoría que resulta en éste informe del auditor independiente es [nombre].

~~[Firma del auditor Firma en nombre de la firma de auditoría, nombre propio del auditor, o ambos, conforme sea apropiado para la jurisdicción en particular]~~

[Domicilio del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

MODIFICACIONES PROPUESTAS DE CONFORMIDAD A OTRAS NIA

Nota: Las siguientes son modificaciones propuestas de conformidad a otras NIA como resultado de las NIA Propuestas. Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que las otras NIA Propuestas.

Los números de pie de página dentro de estas modificaciones no se alinean con las NIA que se modifican, y se debe hacer referencia a esas NIA.

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

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

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

(b) Las responsabilidades del auditor;

(c) Las responsabilidades de la dirección;

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

(e) Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor, incluyendo, si no se requiere al auditor comunicar los asuntos importantes de auditoría pero pretende hacerlo, una declaración sobre que el auditor pretende comunicar los asuntos importantes de auditoría; y (Ref: párrafo A23a)

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

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Carta del encargo de auditoría u otra forma de acuerdo escrito¹⁶⁶ (Ref: apartado 10-11)

Estructura y contenido de la carta de encargo

A23. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede basarse en la NIA 200¹⁶⁷. Los apartados 6(b) y 12 de la presente NIA describen las responsabilidades de la dirección. Además de incluir las cuestiones que el apartado 10 requiere, una carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

¹⁶⁶ En el párrafo siguiente, cualquier referencia a la carta del encargo de auditoría se debe tomar como una referencia a una carta del encargo de auditoría u otra forma de acuerdo escrito

¹⁶⁷ NIA 200, apartado 3-9

- La definición del alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
- La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
- El requerimiento para el auditor de comunicar los asuntos importantes de auditoría en su informe de conformidad con la NIA 701 Propuesta.¹⁶⁸
 - El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
 - Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo de auditoría.
 - La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
 - El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.
 - El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
 - La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
 - La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

A23a. Refiriéndose a la estructura y el contenido esperados del informe del auditor el acordar los términos del trabajo de auditoría permite a la dirección y, en su caso, a los encargados del gobierno de la entidad entender cómo el auditor puede comunicar sobre la auditoría, en particular en relación con los asuntos importantes de auditoría. Reconociendo que el auditor tiene la intención de comunicar los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor cuando no sea requerido para ello, hace que la administración y los encargados del gobierno de la entidad conscientes de la intención del auditor. Sin embargo, la estructura y el contenido del informe del auditor, que incluye la descripción de los asuntos importantes de auditoría, es responsabilidad exclusiva del auditor. Cuando no se requiere que el auditor comunique asuntos importantes de auditoría, puede ser útil para el auditor hacer una referencia en los términos del encargo de auditoría, a la posibilidad de comunicar los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor y que, en algunas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor incluya una referencia a esta posibilidad con el fin de mantener la capacidad de hacerlo.

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

¹⁶⁸ NIA 701 Propuesta, Comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

- Acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

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

Apartado 1

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

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

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC¹⁶⁹:

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han¹⁷⁰ solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas—y

¹⁶⁹ Los destinatarios y referencias en la carta serán a los que son apropiados en las circunstancias de en cargo, incluyendo la jurisdicción relevante. Es importante referirse a la persona adecuada – ver párrafo A21

¹⁷⁰ A lo largo de esta carta, las referencias “tu”, “nosotros”, “dirección”, “los encargados del gobierno de la entidad” y “auditor” se debe usar o modificar según las circunstancias apropiadas

~~otra información explicativa.~~ Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

~~Realizaremos nuestra auditoría con el~~ Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de desviaciones materiales, debidas a fraude o error, y el emitir un informe del auditor que incluye nuestra de expresar una opinión sobre los estados financieros. La seguridad razonable es un alto nivel de seguridad, pero no es garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, detectará siempre una desviación material cuando ésta exista. Las desviaciones pueden surgir de un fraude o error y son consideradas materiales cuando, individualmente o en su conjunto, se espera que de forma razonable influyen en las decisiones económicas de los usuarios, tomadas sobre las bases de éstos estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

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

- ~~la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida~~ Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error-, diseñando y realizando procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases de nuestra opinión. El riesgo de El riesgo de no detectar desviaciones materiales que resulten de un fraude es mayor de las que resulten de un error, ya que el fraude puede involucrar conspiración, falsificación, omisión intencional, tergiversación, o la anulación de un control interno.

- ~~Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta~~ Obtener un entendimiento del el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.¹⁷¹ No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

- ~~La auditoría también incluye la evaluación~~ Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y las revelaciones correspondientes por la dirección, así como

¹⁷¹ Esta oración será modificada, como sea apropiado, en circunstancias en las que el auditoría también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de los estados financieros.

▪ ~~evaluando~~ Evaluar la presentación general, estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de manera que alcancen una presentación razonable.

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

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

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad¹⁷² reconocen y comprenden que son responsables de:

(a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁷³;

(b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de

estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) proporcionarnos:

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

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

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

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

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

[Otra información relevante]

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

¹⁷² Terminología utilizada como sea apropiado en las circunstancias.

¹⁷³ O, si es apropiado, "Para la preparación de los estados financieros que dan una imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera"

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del auditor, incluyendo en su caso la intención de un auditor de los estados financieros de una entidad que no sea una entidad que cotiza en bolsa para comunicar los asuntos clave de la auditoría, si no de otra manera requeridos para hacerlo. Esta sección también puede incluir una referencia a las responsabilidades de información requeridas del auditor en relación con la empresa en funcionamiento, otras informaciones y asuntos importantes de auditoría.]

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

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

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

NIA 230, Documentación de auditoría

Documentación de los procedimientos de auditoría realizados y la evidencia de auditoría obtenida

Forma, contenido y extensión de la documentación de auditoría

Documentación de los asuntos importantes y juicios profesionales importantes relacionados (Ref.: Párrafo 8 (c))

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

- Las bases para las conclusiones del auditor, cuando un requerimiento establezca que el auditor “considerará” determinada información o factores, y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.

- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos (por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas).

- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.

- Cuando se incluye una sección de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor de conformidad con la NIA 701 Propuesta¹⁷⁴, la determinación del auditor de los asuntos importantes de auditoría.

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

Procedimientos sustantivos adicionales para responder a los riesgos significativos (Ref: apartado 15)

Criterios de reconocimiento y medición

Reconocimiento de las estimaciones contables en los estados financieros (Ref: Apartado 17(a))

A114. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se centra en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. Incluso en el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que este tratamiento es adecuado, puede ser necesario revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren. El auditor también puede determinar que existe la necesidad de llamar la atención del lector sobre la existencia de una incertidumbre significativa incluyendo un párrafo de énfasis ver NIA 706 (Revisada) Propuesta¹⁷⁵) o, cuando sea aplicable, comunicar este asuntos importante de auditoría en el informe del auditor de conformidad con la NIA 701 Propuesta¹⁷⁶. Si el asunto se determina como un asunto importante de auditoría, la NIA 706 (Revisada) Propuesta prohíbe al auditor incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor¹⁷⁷. La NIA 706¹⁷⁸ establece los requerimientos y proporciona orientaciones en relación con dichos párrafos.

NIA 710, Información Comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las

¹⁷⁴ NIA 701 Propuesta, Comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

¹⁷⁵ NIA 706 (Revisada) Propuesta, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

¹⁷⁶ NIA 701 Propuesta, Comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

¹⁷⁷ NIA 706 (Revisada) Propuesta, párrafo 7(b)

¹⁷⁸ NIA 706, Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: apartado A7a)

...

Estados financieros comparativos

...

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706 (Revisada) Propuesta. (Ref: Apartado A10)

...

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A12)

Informe de auditoría

Cifras correspondientes a periodos anteriores

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 14)

A7a. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relativa a los saldos iniciales, la NIA 705 (Revisada) Propuesta¹⁷⁹ requiere que el auditor exprese una opinión calificada o una negación de opinión en los estados financieros, según sea apropiado, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encuentra dificultades significativas al obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si los saldos iniciales no contienen desviaciones que afecten materialmente los estados financieros del periodo actual, el auditor debe determinar que esto es un asunto importante de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta.¹⁸⁰

...

Estados financieros comparativos

¹⁷⁹ NIA 705 (Revisada) Propuesta, Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente

¹⁸⁰ NIA 701 Propuesta, Comunicación de los asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente

...

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 19)

A12. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relativa a los saldos iniciales, la NIA 705 (Revisada) Propuesta requiere que el auditor exprese una opinión calificada o una negación de opinión en los estados financieros, según sea apropiado, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encuentra dificultades significativas al obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si los saldos iniciales no contienen desviaciones que afecten materialmente los estados financieros del periodo actual, el auditor debe determinar que esto es un asunto importante de auditoría de conformidad con la NIA 701 Propuesta.

Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre Trabajos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Revisión de Trabajos, Normas Internacionales de Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de la Práctica de Auditoría, Exposición de Borradores, Documentos de Consulta, y otras publicaciones de la IAASB son publicadas por, y con derechos reservados del IFAC.

El IAASB e IFAC no aceptan responsabilidad por pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, si tal pérdida es causada por negligencia u por otra causa.

El logotipo del IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'IAASB', 'International Standard on Auditing', 'ISA', 'International Standard on Assurance Engagements', 'ISAE', 'International Standards on Review Engagements', 'ISRE', 'International Standards on Related Services', 'ISRS', 'International Standards on Quality Control', 'ISQC', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN', el logo del IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' son marcas registradas y marcas de servicio del IFAC.

"Copyright © Julio 2013 por la International Federation of Accountants (IFAC). Todos los derechos reservados. Se otorga permiso para realizar copias de éste trabajo para lograr su máxima exposición y retroalimentación indicando en cada copia el siguiente crédito: ""Copyright © Julio 2013 por la International Federation of Accountants (IFAC). Todos los derechos reservados. Utilizado con permiso del IFAC. Se otorga permiso para realizar copias de éste trabajo para lograr su máxima exposición y retroalimentación". Este trabajo fue traducido al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en agosto de 2013, y se utiliza con el permiso de la IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma.