

NAGA 600 (R)* - CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

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

CONTENIDO

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

* La letra (R) indicada en este documento corresponde a “Revisado”, lo que significa que ha sido sometido a un proceso de revisión, validación y actualización.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

La Naga 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, debiera ser leída junto con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Norma de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

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

Grupos y Componentes

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

Participación de los auditores de los componentes

6. La Naga 220 (Revisada)⁷ requiere que el socio del trabajo determine que los recursos para realizar el trabajo sean suficientes y apropiados, y se asignen o estén disponibles para el equipo del trabajo de manera oportuna. En una auditoría de grupo, esos recursos pueden incluir a los auditores de los componentes. Por lo tanto, esta

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

² Naga 230, *Documentación de auditoría*.

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

⁴ Naga 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material*.

⁵ Naga 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*.

⁶ Naga 220 (Revisada), apartado A1.

⁷ Naga 220, (Revisada) apartado 25-26.

Naga requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, oportunidad y el alcance de la participación de los auditores de los componentes.

7. El auditor del grupo puede involucrar a los auditores de los componentes para que proporcionen información o realicen trabajos de auditoría para cumplir con los requerimientos de esta Naga. Los auditores de los componentes pueden tener una mayor experiencia y un entendimiento más profundo de los componentes y sus entornos (incluidas las leyes y reglamentos locales, las prácticas comerciales, el idioma y la cultura) que el auditor del grupo. En consecuencia, los auditores de los componentes pueden, y generalmente lo hacen, involucrarse en todas las fases de la auditoría de grupo. (Ref.: Apartados A10– A11)
8. El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de representación incorrecta material y del riesgo de detección.⁸ El riesgo de detección en una auditoría de grupo incluye el riesgo de que el auditor de un componente no detecte una representación incorrecta en la información financiera de un componente que podría causar una representación incorrecta material en los estados financieros del grupo, y que el auditor del grupo puede no detectar esta representación incorrecta. En consecuencia, esta Naga requiere una participación suficiente y adecuada por parte del socio del trabajo del grupo o del auditor del grupo, según corresponda, en el trabajo de los auditores de los componentes y enfatiza la importancia de la comunicación de dos vías entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes. Además, esta Naga explica los asuntos que el auditor del grupo toma en cuenta al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartados A12– A13)

Escepticismo profesional

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

Escalabilidad

10. Esta Naga es aplicable a todas las auditorías de grupo, independientemente de su tamaño o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta Naga pretenden ser aplicados en el contexto de la naturaleza y circunstancias de cada auditoría de grupo. Por ejemplo, cuando una auditoría de grupo es realizada en su totalidad por el auditor del grupo, algunos requerimientos de esta Naga no son relevantes debido a que están condicionados a la participación de los auditores de los componentes. Este puede ser el caso cuando el auditor del grupo puede realizar procedimientos de auditoría de forma centralizada o puede realizar procedimientos en los componentes sin involucrar a los auditores de los componentes. La orientación en los apartados A119 y A120 también puede ser de ayuda al aplicar esta Naga en esas circunstancias.

Responsabilidades del socio del trabajo del grupo y del auditor del grupo

11. El socio del trabajo del grupo permanece como responsable y, por lo tanto, el responsable del cumplimiento de los requerimientos de esta Naga. El término "el socio del trabajo del grupo asumirá la responsabilidad de..." o "el socio del trabajo asumirá la responsabilidad de..." se utiliza para aquellos requerimientos cuando se permite

⁸ Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile*, apartado 14.

⁹ Naga 200, apartados 15-16.

que el socio del trabajo del grupo o el auditor del grupo, respectivamente, asigne el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del trabajo con las habilidades o la experiencia adecuadas, incluidos los auditores de los componentes. Para otros requerimientos, esta Naga tiene la intención expresa de que el socio del trabajo del grupo o el auditor del grupo, según aplique, cumpla con el requerimiento o con la responsabilidad y el socio del trabajo del grupo o el auditor del grupo puede obtener información de la firma u otros miembros del equipo del trabajo. (Ref.: Apartado A29)

Fecha de entrada en vigor

12. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivos

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

Definiciones

14. Para efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) Riesgo de agregación – La probabilidad de que la suma de representaciones incorrectas no corregidas y no detectadas supere la materialidad para los estados financieros como un todo. (Ref.: Apartado A19)
 - (b) Componente – Una entidad, unidad comercial, función o actividad comercial, o alguna combinación de estas, determinada por el auditor del grupo con el fin de planificar y ejecutar los procedimientos de auditoría en una auditoría de grupo. (Ref.: Apartado A20)
 - (c) Auditor del componente – Un auditor que realiza trabajo de auditoría relacionado con un componente para fines de la auditoría de grupo. Un auditor del componente es parte del equipo del trabajo¹⁰ para una auditoría de grupo. (Ref.: Apartados A21–A23)
 - (d) Administración del componente – La Administración responsable de un componente. (Ref.: Apartado A24)
 - (e) Materialidad de ejecución para el trabajo del componente – Una cantidad establecida por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para fines de planificación y ejecución de procedimientos de auditoría en relación con un componente.

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

- (f) Grupo – Una entidad que informa para lo cual se preparan estados financieros de grupo.
 - (g) Auditoría del grupo – La auditoría de los estados financieros del grupo.
 - (h) Auditor del grupo – El socio del trabajo del grupo y los miembros del equipo del trabajo distintos de los auditores de los componentes. El auditor del grupo es responsable por:
 - (i) Establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - (ii) Dirigir y supervisar a los auditores de los componentes y revisar su trabajo;
 - (iii) Evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para formar una opinión sobre los estados financieros del grupo.
 - (i) Opinión de auditoría del grupo – La opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
 - (j) Socio del trabajo del grupo – El socio del trabajo¹¹ quien es responsable de la auditoría de grupo. (Ref.: Apartado A25)
 - (k) Estados financieros del grupo – Estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocios a través de un proceso de consolidación. A efectos de esta NAGA, un proceso de consolidación incluye: (Ref.: Apartados A26–A28)
 - (i) Consolidación, consolidación proporcional o un método contable de participación;
 - (ii) La presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una controladora pero que están bajo control o Administración comunes; o
 - (iii) La agregación de la información financiera de entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.
 - (l) Administración del grupo – La Administración responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
 - (m) Materialidad para la ejecución del trabajo del grupo – La materialidad de ejecución del trabajo¹² en relación con los estados financieros del grupo como un todo, según lo determine el auditor del grupo.
15. La referencia en esta Naga al “marco de preparación y presentación de información financiera aplicable” significa el marco de preparación y presentación de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo.

Requerimientos

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

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

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

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

¹³ Naga 220, (Revisada) apartado 13.

para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del trabajo de la auditoría del grupo.

Aceptación y continuidad

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

Términos del trabajo

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

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

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

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

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

¹⁴ Naga 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*, apartado 68.

Estrategia general de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

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

Consideraciones cuando participan auditores de componentes

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

Requerimientos de ética relevantes incluidos aquellos relacionados con la independencia

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

Recursos del trabajo

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

¹⁵ Naga 300, apartados 7–10A.

¹⁶ Naga 220 (Revisada), apartado 17.

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

¹⁸ Naga 200, apartado 14.

- (b) El socio del trabajo del grupo tiene serias preocupaciones sobre los asuntos en los apartados 23–26. (Ref.: Apartado A71)

Realización del trabajo

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

Comunicación con los auditores de los componentes

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

¹⁹ Naga 220 (Revisada), apartado 29.

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

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

31. El auditor del grupo deberá comunicar oportunamente al auditor del componente: (Ref.: Apartado A106)
- (a) Asuntos que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o la ejecución de los procedimientos de evaluación de riesgos por parte del auditor del componente para efectos de la auditoría del grupo;
 - (b) Al aplicar la Naga 550,²¹ las relaciones o transacciones con partes relacionadas identificadas por la Administración del grupo, y cualquier otra parte relacionada de las que el auditor del grupo tenga conocimiento, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref.: Apartado A107)
 - (c) Al aplicar la Naga 570 (Revisada),²² los hechos o condiciones identificados por la Administración del grupo o el auditor del grupo que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para

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

²¹ Naga 550, *Partes relacionadas*, apartado 17.

²² Naga 570 (Revisada), *Empresa en marcha*.

continuar como empresa en marcha que son relevantes para el trabajo del auditor del componente.

32. El auditor del grupo deberá solicitar a los auditores de los componentes comunicar, de forma oportuna:
- (a) Asuntos relacionados con la información financiera del componente que el auditor del componente determina que son relevantes para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo, debido a fraude o error;
 - (b) Relaciones con partes relacionadas no identificadas previamente por la Administración del grupo o el auditor del grupo; y (Ref.: Apartado A107)
 - (c) Cualquier hecho o condición que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo de continuar como una empresa en marcha.

Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material

33. Al aplicar la Naga 315 (Revisada 2019),²³ sobre la base del entendimiento obtenido en el apartado 30, el auditor del grupo deberá asumir la responsabilidad de la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo, incluso con respecto al proceso de consolidación. (Ref.: Apartado A108–A113)

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

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

Importancia relativa

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

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

Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material

37. Al aplicar la Naga 330,²⁷ el auditor del grupo deberá asumir la responsabilidad de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores a realizar, incluida la determinación de los componentes en los que se realizarán los procedimientos de auditoría posteriores y la naturaleza, el oportunidad y alcance del trabajo que

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

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

²⁵ Naga 320, apartado 11.

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

²⁷ Naga 330, apartados 6-7.

se realizará en esos componentes. (Ref.: Apartados A124–A139)

Proceso de consolidación

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

41. Cuando el auditor del grupo involucre a los auditores de los componentes en el diseño o ejecución de procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del grupo deberá comunicar al auditor del componente los asuntos que el auditor del grupo o el auditor del componente hayan determinado que son relevantes para el diseño de las respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material de los estados financieros del grupo.
42. Para las áreas de mayor riesgo evaluado de representación incorrecta material de los estados financieros del grupo, o riesgos significativos identificados de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019), en las que el auditor de un componente determina los procedimientos de auditoría posteriores que se aplicarán, el auditor del grupo deberá evaluar la adecuación del diseño y ejecución de esos procedimientos de auditoría posteriores. (Ref.: Apartado A142)
43. Cuando los auditores de los componentes realizan procedimientos de auditoría posteriores sobre el proceso de consolidación, incluyendo las sub-consolidaciones, el auditor del grupo deberá determinar la naturaleza y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartado A143)
44. El auditor del grupo deberá determinar si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 45(a)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

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

45. El auditor del grupo deberá solicitar al auditor del componente que le comunique los asuntos relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación deberá incluir: (Ref.: Apartado A144)
- (a) La identificación de la información financiera sobre la cual se le ha solicitado al auditor del componente que realice procedimientos de auditoría;
 - (b) Si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo;
 - (c) Si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética relevantes, incluidos los relacionados con la independencia, que se aplican al trabajo de auditoría del grupo;
 - (d) Información sobre casos de incumplimiento con leyes o regulaciones;
 - (e) Las representaciones incorrectas corregidas y no corregidas de la información financiera del componente identificadas por el auditor del componente y que están por encima del umbral comunicado por el auditor del grupo de conformidad con el apartado 36; (Ref.: Apartado A145)
 - (f) Los indicadores de una posible existencia de sesgo de la Administración;
 - (g) La descripción de las deficiencias en el sistema de control interno identificadas en relación con los procedimientos de auditoría realizados;
 - (h) Fraude o sospecha de fraude que implique a la Administración del componente, empleados que tengan funciones importantes el sistema de control interno del grupo en el componente, u otros cuando el fraude diera como resultado una representación incorrecta material en la información financiera del componente;
 - (i) Otros asuntos significativos que el auditor del componente comunicó o espera comunicar a la Administración del componente o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad del componente;
 - (j) Cualquier otro asunto que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o que el componente determina que es adecuado llevar a la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las representaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la Administración de este; y
 - (k) Los hallazgos generales o conclusiones del auditor del componente. (Ref.: Apartado A146)
46. El auditor del grupo deberá:
- (a) Discutir los asuntos significativos que surjan de las comunicaciones con el auditor del componente, incluidas aquellas de conformidad con el apartado 45, con el auditor del componente, la Administración del componente o la Administración del grupo, según corresponda; y
 - (b) Evaluar si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para la finalidad del auditor del grupo. Si esas comunicaciones no son adecuadas para la finalidad del auditor del grupo, el auditor del grupo deberá considerar las implicaciones para la auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A147)
47. El auditor del grupo deberá determinar si es necesario, y en qué medida, revisar la documentación adicional de auditoría del auditor de los componentes. Al hacer esta determinación, el auditor del grupo deberá considerar: (Ref.: Apartado A148–A149)
- (a) La naturaleza, oportunidad y alcance de trabajo realizado por el auditor del componente;
 - (b) La competencia y capacidades del auditor del componente según lo determinado de conformidad con el apartado 26(a); y
 - (c) La dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.

48. Si el auditor del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente no es adecuado para la finalidad del auditor del grupo, el auditor del grupo deberá determinar los procedimientos de auditoría adicionales a aplicar, y a ser aplicados por el auditor del componente o por el auditor del grupo.

Hechos posteriores al cierre

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

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

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

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

Informe del auditor

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

Comunicación con la Administración del grupo y con los responsables del gobierno corporativo del grupo

Comunicación con la Administración del grupo

54. El auditor del grupo deberá comunicar a la Administración del grupo una descripción general del alcance planificado y el calendario de la auditoría, incluida una descripción general del trabajo que se realizará en los componentes del grupo. (Ref.: Apartado A159)
55. En el caso de que el auditor del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información indique que puede existir un fraude, el auditor del grupo deberá comunicarlo, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la Administración del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre asuntos que entran en sus responsabilidades. (Ref.: Apartado A160)
56. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro

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

²⁹ Naga 330, apartado 26.

motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de una entidad o unidad de negocios que forma parte de un grupo. En este caso, el auditor del grupo deberá solicitar a la Administración del grupo que informe a la Administración de la entidad o de la unidad de negocios de cualquier asunto que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocios, pero que la Administración de este último pueda desconocer. Si la Administración del grupo rehúsa comunicar dicho asunto a la Administración de la entidad o unidad de negocios, el auditor del grupo deberá discutir el asunto con los responsables del gobierno corporativo del grupo. Si el asunto permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, deberá considerar la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que el asunto se resuelva. (Ref.: Apartados A161–A162)

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo del grupo

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

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno

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

Documentación

59. De conformidad con la Naga 230,³² la documentación de auditoría para un trabajo de auditoría de un grupo necesita ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no tenga conexión previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas con respecto a los asuntos significativos surgidos durante la auditoría del grupo. Al aplicar la Naga 230,³³ el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría: (Ref.: Apartados A166–A169, A179–A182)
- (a) Asuntos significativos relacionados con restricciones de acceso a personas o información dentro del grupo

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

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

³² Naga 230, apartado 8.

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

que se consideraron antes de decidir aceptar o continuar el trabajo, o que surgieron después de la aceptación o continuidad, y cómo se abordaron esos asuntos.

- (b) La base para la determinación de los componentes por parte del auditor del grupo con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A170)
- (c) La base para la determinación de la materialidad del trabajo del componente y el umbral para comunicar representaciones incorrectas en la información financiera del componente al auditor del grupo.
- (d) La base para determinar que los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente. (Ref.: Apartado A171)
- (e) Los elementos clave para el entendimiento del sistema de control interno del grupo de conformidad con el apartado 30(c).
- (f) La naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión del auditor del grupo sobre los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo, incluyendo, en su caso, la revisión por parte del auditor del grupo de la documentación adicional de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47. (Ref.: Apartados A172–A178)
- (g) Asuntos relacionados con las comunicaciones con los auditores de los componentes, incluyendo:
 - (i) Asuntos, si los hay, relativos a fraude, partes relacionadas o empresa en marcha comunicadas de conformidad con el apartado 32.
 - (ii) Asuntos relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluida la forma en que el auditor del grupo ha abordado los asuntos importantes discutidas con los auditores de los componentes, la Administración del componente o la Administración del grupo.
- (h) La evaluación del auditor del grupo y la respuesta a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes sobre asuntos que podrían tener un efecto material en los estados financieros del grupo.

* * *

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

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

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

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

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

³⁵ NGC 2, *Revisiones de Calidad del Trabajo.*

entidades legales como un componente.

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

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

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

Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 9)

- A14. La Naga 220 (Revisada)³⁹ proporciona ejemplos de los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el trabajo, incluidos los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir el ejercicio del escepticismo profesional al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría y evaluar la evidencia de auditoría. La

³⁶ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8, *Segmentos operativos*.

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

³⁸ Naga 200, apartado A45.

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

Naga 220 (Revisada) también proporciona las posibles acciones que el equipo del trabajo puede tomar para mitigar los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el trabajo.

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

Definiciones

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

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

⁴⁰ Naga 315 (Revisada 2019), apartado A238.

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

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

Componente (Ref.: Apartado 14(b))

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

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

- A21. Las referencias en esta Naga al equipo del trabajo incluyen al auditor del grupo y a los auditores de los componentes. Los auditores de los componentes pueden ser de una firma de la red, una firma que no sea una firma de la red o la firma del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina dentro de la firma del auditor del grupo).
- A22. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, o puede realizar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En estas circunstancias, el auditor del grupo no se considera un auditor del componente.
- A23. El apartado 24 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que confirme que el auditor del componente cooperará con el auditor del grupo, incluso si el auditor del componente realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. El apartado A58 proporciona orientación en las circunstancias en las que el auditor del componente no es capaz de proporcionar esa confirmación.

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

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

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

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

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

A26. Los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo pueden especificarse en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, lo que puede afectar, por tanto, a la determinación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio a incluir en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, algunos marcos requieren la preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad (una entidad controladora) controla una o más entidades (por ejemplo, subsidiarias) a través

de una participación mayoritaria u otras formas. En algunos casos, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable incluye requerimientos separados para, o lo permite de otra manera, la presentación de estados financieros consolidados. Los ejemplos de circunstancias en las que se puede permitir la presentación de estados financieros combinados incluyen entidades que no tienen una controladora, pero están bajo control común o entidades bajo Administración en común.

- A27. El término “proceso de consolidación” como se utiliza en esta Naga, no pretende tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” tal como se define o describe en los marcos de preparación y presentación de información financiera. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar los estados financieros del grupo.
- A28. Los aspectos detallados del proceso de consolidación varían de un grupo a otro, dependiendo de la estructura y del sistema de información del grupo, incluido el proceso de preparación y presentación de información financiera. Sin embargo, un proceso de consolidación implica consideraciones, tales como la eliminación de transacciones y saldos intragrupo y, en su caso, las implicaciones de diferentes periodos de información para las entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros del grupo.

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

- A29. Puede que no sea posible o práctico para el socio del trabajo del grupo tratar únicamente con todos los requerimientos de la Naga 220 (Revisada), en particular cuando el equipo del trabajo incluye un gran número de auditores de los componentes ubicados en múltiples ubicaciones. Al gestionar la calidad del trabajo, la Naga 220 (Revisada)⁴³ permite al socio del trabajo asignar el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del trabajo para ayudar al socio del trabajo. En consecuencia, el socio del trabajo del grupo puede asignar procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del trabajo y estos miembros pueden asignar más procedimientos, tareas o acciones. En esas circunstancias, la Naga 220 (Revisada) exige que el socio del trabajo continúe asumiendo la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el trabajo de auditoría.
- A30. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o los que son requerimientos comunes de la red o servicios de la red,⁴⁴ pueden apoyar al socio del trabajo del grupo al facilitar la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes y apoyar a la dirección y supervisión del auditor del grupo de esos auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.
- A31. La Naga 220 (Revisada)⁴⁵ explica que una cultura que demuestra el compromiso con la calidad está más formada y reforzada por los miembros del equipo del trabajo, ya que demuestran las conductas esperadas al realizar el trabajo. Al abordar los requerimientos del apartado 16(a), el socio del trabajo del grupo se puede comunicar directamente con otros miembros del equipo del trabajo y reforzar esta comunicación a través de la conducta y acciones personales (por ejemplo, predicar con el ejemplo).

Aceptación y continuidad

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

- A32. Al determinar si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del trabajo del grupo puede obtener un entendimiento de asuntos tales como:
- La estructura del grupo, incluyendo tanto la estructura legal como la organizativa.

⁴³ Naga 220 (Revisada), apartado 15.

⁴⁴ NGC 1, apartados 48– 52

⁴⁵ Naga 220 (Revisada), apartado A28

- Las actividades que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
 - El uso de organizaciones de servicios.
 - El uso de centros de servicios compartidos.
 - El proceso de consolidación.
 - Si el auditor del grupo:
 - Tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno corporativo del grupo, a la Administración del grupo, a los responsables del gobierno corporativo del componente, a la Administración del componente, a la información del componente, incluyendo a esos componentes que se contabilizan por el método de participación; y
 - Podrá, en su caso, realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.
 - Si se asignan o se ponen a disposición recursos suficientes y adecuados.
- A33. En el caso de un trabajo de auditoría inicial del grupo, el entendimiento del auditor del grupo de los asuntos del apartado A32 puede obtenerse de:
- Información proporcionada por la Administración del grupo;
 - Comunicación con la Administración del grupo;
 - Comunicación con los responsables del gobierno corporativo del grupo; y
 - En su caso, comunicación con la Administración del componente o con el auditor predecesor.
- A34. Para un trabajo recurrente, la capacidad para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, por ejemplo:
- La estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, eliminaciones, negocios conjuntos, reorganizaciones o cambios en la forma en la que se organiza el sistema de preparación y presentación de información financiera del grupo).
 - Las actividades de los componentes que son significativas para el grupo.
 - La composición de los responsables del gobierno corporativo del grupo, la Administración del grupo o la Administración clave de los componentes para los que se espera que se realicen procedimientos de auditoría.
 - El entendimiento del auditor del grupo sobre la integridad y competencia de la Administración del grupo o componente.
 - El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- A35. Puede haber complejidades adicionales con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en una auditoría de grupo, cuando los componentes están ubicados en jurisdicciones distintas a la jurisdicción del auditor del grupo debido a diferencias culturales y de idioma y diferentes leyes o regulaciones. Por ejemplo, la ley o la regulación pueden restringir que el auditor del componente proporcione documentación fuera de su jurisdicción, o una guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades pueden restringir el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor del componente. El apartado A180 incluye posibles formas de abordar estas situaciones.
- A36. Pueden imponerse restricciones después de que el socio del trabajo del grupo acepte el trabajo de auditoría del grupo que pueden afectar a la capacidad del equipo del trabajo para obtener evidencia de auditoría suficiente y

adecuada. Tales restricciones pueden incluir aquellas que afectan:

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

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

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

A37. La Naga 210⁴⁶ requiere que el auditor acuerde los términos del trabajo de auditoría con la Administración o con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, según corresponda. En los términos del trabajo se identifica el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Adicionalmente, en los términos de un trabajo de auditoría de grupo pueden incluirse asuntos adicionales, tales como:

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

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

A38. Las restricciones al acceso a información o a individuos no eliminan el requerimiento para que el auditor del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A39. El acceso a información o individuos puede estar restringido por diversas razones, tales como, restricciones impuestas por la Administración del componente, leyes o regulaciones u otras condiciones, por ejemplo, guerra, disturbios civiles o brotes de enfermedades. El apartado A180 describe cómo el auditor del grupo puede superar estas restricciones a la documentación de auditoría del auditor del componente.

A40. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede superar las restricciones al acceso a información o individuos, por ejemplo:

- Si el acceso a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo del componente está restringida, el auditor del grupo puede solicitar a la Administración del grupo o a los responsables del gobierno del grupo, ayuda para quitar esa restricción o solicitar la información directamente a la Administración del grupo o a los responsables del gobierno corporativo del grupo.
- Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación, el auditor del grupo podrá determinar si existen disposiciones (por ejemplo, en los

⁴⁶ Naga 210, apartados 9 y 10(d).

términos de los acuerdos de negocio conjunto, o los términos de otros acuerdos de inversión) con respecto al acceso del grupo a la información financiera de la entidad y solicitar a la Administración del grupo que ejerza tales derechos.

- Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación y el grupo tiene representantes que están en la junta ejecutiva o son miembros de los responsables del gobierno corporativo de la entidad no controlada, el auditor del grupo puede preguntar si puede proporcionar información financiera y de otra índole que esté a su disposición de acuerdo con sus funciones.

A41. Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación y el acceso del auditor del grupo a información o individuos en la entidad está restringido, el auditor del grupo puede obtener información que se utilizará como evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la entidad, por ejemplo:

- La información financiera que tiene disponible la Administración del grupo, ya que como Administración del grupo también necesita obtener información financiera de la entidad no controlada para poder preparar los estados financieros del grupo.
- Información disponible públicamente, como estados financieros auditados, documentos de divulgación pública o precios cotizados de instrumentos de renta variable en la entidad no controlada.

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

A42. Si el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza mediante el método de participación y el acceso a información o individuos es restringido, el auditor del grupo puede considerar si esas restricciones son inconsistentes con las afirmaciones de la Administración del grupo en referencia a lo adecuado del uso del método contable de participación.

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

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

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

⁴⁷ Naga 330, apartado 7(b).

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

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

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

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

Estrategia general de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

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

A47. Como se explica en la Naga 300,⁴⁹ la planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del trabajo de auditoría actual. Por ejemplo, debido a hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencia de auditoría obtenida de la evaluación del riesgo o de procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del grupo puede necesitar modificar la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo y la naturaleza planificada resultante, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados. El auditor del grupo también puede modificar la determinación de los componentes en los cuales realizar el trabajo de auditoría, así como la naturaleza, oportunidad y alcance de la participación de los auditores de los componentes. La Naga 300⁵⁰ requiere que el auditor actualice y cambie la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, según sea necesario, durante el curso la auditoría.

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

A48. En un trabajo inicial de auditoría de grupo, el auditor del grupo puede tener un entendimiento preliminar del grupo y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad sobre la base de la información obtenida de la Administración del grupo, los responsables del gobierno corporativo del grupo y, en su caso, la comunicación con la Administración del componente o el auditor antecesor. En un trabajo de auditoría de grupo recurrente, el entendimiento preliminar del auditor del grupo puede obtenerse a través de auditorías de periodos anteriores. Este entendimiento preliminar puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, cuentas contables e información a revelar que puede ser significativa.

A49. El auditor del grupo también puede utilizar la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad del trabajo para establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del

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

⁴⁹ Naga 300, apartado A2.

⁵⁰ Naga 300, apartado 10.

grupo, por ejemplo, en relación con los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo.

A50. El proceso de establecer la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría del grupo y las expectativas iniciales sobre las clases de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar que pueden ser significativas en los estados financieros del grupo puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar una determinación preliminar de asuntos tales como:

- Si realizar el trabajo de auditoría de forma centralizada, en componentes o una combinación de estos; y
- La naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría a realizar con respecto a la información financiera de los componentes (por ejemplo, diseñar y realizar procedimientos de evaluación de riesgos, procedimientos de auditoría posteriores o una combinación de estos).

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

A51. La determinación de los componentes sobre los cuales realizar trabajo de auditoría es un asunto de juicio profesional. Los asuntos que pueden influenciar la determinación del auditor del grupo incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza de los hechos o condiciones que pueden originar representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones de los estados financieros del grupo que están asociadas con el componente, por ejemplo:
 - Entidades o unidades de negocio recién formadas o adquiridas.
 - Entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.
 - Transacciones significativas con partes relacionadas.
 - Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio.
 - Fluctuaciones anormales identificadas por procedimientos analíticos realizados a nivel del grupo, de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019).⁵¹
- La desagregación de clases significativas de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar en los estados financieros del grupo a través de los componentes, considerando el tamaño y la naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en la ubicación o unidad de negocios en relación con los estados financieros del grupo.
- Si se espera obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todas las clases significativas de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar en los estados financieros del grupo a partir del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.
- La naturaleza y alcance de las representaciones incorrectas o las deficiencias del control identificadas en el componente en periodos de auditoría previos.
- La naturaleza y el alcance de los controles comunes en todo el grupo y si es así, cómo, el grupo centraliza las actividades relevantes para la preparación y presentación de información financiera.

Recursos (Ref.: Apartado 22(b))

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

- El entendimiento del grupo, los componentes dentro del grupo en los que se realizará el trabajo de auditoría y si se realizará el trabajo de forma centralizada, en los componentes o una combinación de los

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

mismos.

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

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

- Procedimientos de evaluación del riesgo; y
- Procedimientos para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material.

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

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

⁵² Naga 300, apartado 5.

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

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

A57. Al evaluar si el auditor del grupo podrá participar de manera suficiente y adecuada en el trabajo del auditor del componente, el auditor del grupo puede obtener un entendimiento sobre si el auditor del componente está sujeto a restricciones que limitan la comunicación con el auditor del grupo, incluyendo el compartir la documentación de auditoría con el auditor del grupo. El auditor del grupo también puede obtener entendimiento sobre si la evidencia de auditoría correspondiente a los componentes ubicados en una jurisdicción diferente puede estar en un idioma distinto y puede ser necesario traducirla para su uso por parte del auditor del grupo.

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

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

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

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

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

Recursos del trabajo (Ref.: Apartado 26)

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

⁵³ NGC 1, apartado A74.

⁵⁴ Naga 220 (Revisada), apartado 25.

componente, la Administración del grupo o la firma del auditor del grupo y, posteriormente, puede solicitar al auditor del componente o a la firma de auditoría del grupo poner a disposición recursos suficientes y adecuados.

Competencia y capacidades de los auditores de los componentes

- A62. La Naga 220 (Revisada)⁵⁵ proporciona orientación sobre asuntos que el socio del trabajo puede considerar al determinar la competencia y capacidades del equipo del trabajo. Esta determinación es particularmente importante en una auditoría de grupo cuando el equipo del trabajo incluye auditores de los componentes. La Naga 220 (Revisada)⁵⁶ indica que las políticas o procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma o el socio del trabajo tomen medidas diferentes de las aplicables al personal al obtener un entendimiento sobre si el auditor de un componente de otra firma tiene la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el trabajo de auditoría.
- A63. Determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidades adecuadas es un asunto de juicio profesional, ya que está influenciada por la naturaleza y circunstancias del trabajo de auditoría del grupo. Esta determinación influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión del socio del trabajo del grupo sobre el auditor del componente y la revisión de su trabajo.
- A64. Al determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente, el socio del trabajo del grupo puede considerar asuntos tales como:
- Experiencia o conocimiento previos del auditor del componente.
 - Habilidades especializadas del auditor del componente (por ejemplo, conocimiento específico del sector).
 - El grado en que el auditor del grupo y el auditor del componente están sujetos a un sistema común de gestión de la calidad, por ejemplo, si el auditor del grupo y un auditor del componente:
 - Uso de recursos comunes para realizar el trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría o aplicaciones de TI);
 - Comparten políticas o procedimientos comunes que afecten la realización del trabajo (por ejemplo, dirección, supervisión y revisión del trabajo o consultas);
 - Están sujetos a actividades de monitoreo comunes; o
 - Tienen otros puntos en común, incluido un liderazgo común o un entorno cultural común.
 - La consistencia o similitud de:
 - Las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
 - El idioma y la cultura;
 - Educación y entrenamiento;
 - La supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo; u
 - Organizaciones y normas profesionales.
 - Información obtenida sobre el auditor del componente a través de interacciones con la Administración del componente, los responsables del gobierno corporativo de la entidad y otro personal clave, como los auditores internos.

⁵⁵ Naga 220 (Revisada), apartado A71.

⁵⁶ Naga 220 (Revisada), apartado A24.

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

- Una evaluación de la información comunicada por la firma del auditor del grupo al auditor del grupo, incluyendo:
 - La comunicación continua de la firma relacionada con el monitoreo y remediación, en circunstancias en las que el auditor del grupo y el auditor del componente son de la misma firma.⁵⁷
 - La información de la red sobre los resultados de las actividades de monitoreo realizadas por la red en todas las firmas de la red.⁵⁸
 - La información obtenida de organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.
- Comentar con el auditor del componente la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material.
- Solicitar al auditor del componente que confirme por escrito su entendimiento sobre los asuntos señalados en el apartado 25.
- Comentar las competencias y capacidades del auditor del componente con colegas en la firma de auditoría del socio del trabajo del grupo que han trabajado directamente con el auditor del componente.
- Obtención de informes publicados sobre inspección externa.

A66. La firma de auditoría del socio del trabajo del grupo y el auditor del componente pueden ser miembros de la misma red y pueden estar sujetos a requerimientos de la red comunes o utilizar servicios de la red comunes.⁵⁹ Al determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el trabajo en apoyo al trabajo de auditoría del grupo, el socio del trabajo del grupo puede depender de esos requerimientos de la red, por ejemplo, aquellos que abordan la formación profesional o la contratación, o que requieren el uso de metodologías de auditoría y herramientas de implementación relacionadas. De conformidad con la NGC 1,⁶⁰ la firma de auditoría es responsable por el diseño, implementación y operación de su sistema de gestión de la calidad, y la firma puede necesitar adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red para que sean adecuados para su uso en su sistema de gestión de la calidad.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

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

Herramientas y técnicas automatizadas

A68. Al determinar si el equipo del trabajo tiene la competencia y las capacidades adecuadas, el socio del trabajo del grupo puede tener en cuenta asuntos tales como la experiencia del auditor del componente en el uso de

⁵⁷ NGC 1, apartado 47.

⁵⁸ NGC 1, apartado 51(b).

⁵⁹ NGC 1, apartados A19, A175.

⁶⁰ NGC 1, apartados 48–49.

⁶¹ Naga 220 (Revisada), apartado 26.

herramientas y técnicas automatizadas. Por ejemplo, como se describe en la Naga 220 (Revisada),⁶² cuando el auditor del grupo requiere que los auditores de los componentes utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al realizar los procedimientos de auditoría, el auditor del grupo puede comunicar a los auditores de los componentes que el uso de dichas herramientas y técnicas automatizadas debe cumplir con las instrucciones del auditor del grupo.

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

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

Realización del Trabajo (Ref.: Apartado 28)

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

⁶² Naga 220 (Revisada), apartado A65.

⁶³ Naga 220 (Revisada), apartado 17.

⁶⁴ Naga 260 (Revisada), apartado A31.

⁶⁵ Naga 220 (Revisada), apartado 30.

oportunidad y alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo (véase también el apartado 11).

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

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

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

- Asuntos significativos;
- Juicios significativos, incluidos los relacionados con asuntos difíciles o contenciosos identificados durante el trabajo de auditoría, y las conclusiones alcanzadas; y
- Otros asuntos que, a juicio profesional del socio del trabajo, son relevantes para las responsabilidades del socio el trabajo.

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

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

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

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

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

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

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

Forma de comunicación

- A81. La forma de las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes puede variar en función de factores tales como la naturaleza del trabajo de auditoría que se ha solicitado que realicen los auditores de los componentes y la medida en que las capacidades de comunicación están integradas en las herramientas de auditoría utilizadas para la auditoría del grupo.
- A82. La forma de las comunicaciones también puede verse afectada por factores tales como:
- La importancia, complejidad o urgencia del asunto.
 - Si el asunto ha sido o se espera que se comunique a la Administración del grupo y a los responsables del gobierno corporativo del grupo.
- A83. La comunicación entre el auditor del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Sin embargo, las comunicaciones verbales del auditor del grupo con los auditores de los componentes pueden complementarse con comunicaciones escritas, tal como un conjunto de instrucciones sobre el trabajo a realizar, cuando el auditor del grupo quiera prestar especial atención o promover un entendimiento mutuo sobre ciertos asuntos. Además, el auditor del grupo puede reunirse con el auditor del componente para discutir asuntos significativos o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.
- A84. El apartado 45 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que le comunique los asuntos relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Como se explica en el apartado A146, la forma y contenido de los entregables del auditor del componente se ven influenciadas por la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría que se le ha solicitado realizar al auditor del componente.
- A85. Independientemente de la forma de comunicación, se aplican los requerimientos de documentación de esta y otras NAGAs.

Oportunidad de las comunicaciones

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

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

- A87. Al aplicar la Naga 250 (Revisada),⁶⁸ el socio del trabajo del grupo puede tener conocimiento sobre información del incumplimiento o indicio de incumplimiento de leyes o regulaciones. En tales circunstancias, el socio del trabajo del grupo puede tener la obligación de comunicar el asunto al auditor del componente, de conformidad con los requerimientos de ética relevantes, leyes o regulaciones.⁶⁹ La obligación del socio del trabajo del grupo de comunicar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento se puede extender a los auditores de los estados financieros de entidades o unidades de negocio para las cuales se requiere una auditoría por ley, reglamento o por otra razón, pero para las cuales no se realiza ningún trabajo de auditoría a efectos de la auditoría del grupo.

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

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

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

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

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

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

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

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

A91. Al aplicar la Naga 315 (Revisada 2019),⁷¹ el socio del trabajo del grupo y otros miembros clave del equipo del trabajo son requeridos a discutir la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros del grupo a representaciones incorrectas materiales. La determinación del socio del trabajo del grupo sobre qué miembros del equipo del trabajo incluir en la discusión y los temas que se tratarán se ve afectada por asuntos tales como las expectativas iniciales sobre los riesgos de representación incorrecta material y la expectativa preliminar de involucrar a los auditores de los componentes.

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

- Compartir el entendimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidas qué actividades de los componentes están centralizadas.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo, y cómo los factores de riesgo inherente pueden afectar la susceptibilidad a representaciones incorrectas de clases de transacciones, cuentas contables e información a revelar.
- Intercambiar ideas sobre cómo y dónde los estados financieros del grupo pueden ser susceptibles de

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

⁷¹ Naga 315 (Revisada 2019), apartados 17.

representación incorrecta material debido a fraude o error. La Naga 240⁷² requiere que la discusión del equipo del trabajo ponga un énfasis especial en cómo los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a representación incorrecta material debido a fraude, incluida la forma en que podría producirse el fraude.

- Identificar las políticas seguidas por la Administración del grupo o del componente que pueden estar sesgadas o diseñadas para administrar ganancias que podrían conducir a informes financieros fraudulentos.
- Considerar los factores internos y externos conocidos que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la Administración del grupo, la Administración de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la Administración del grupo, la Administración de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la Administración del grupo o la Administración de un componente puedan hacer caso omiso de los controles.
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de fraude.
- Identificar los riesgos de representación incorrecta material relevante para los componentes en los que puede haber impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable).
- Compartir información sobre los riesgos de representación incorrecta material de la información financiera de un componente que pueda aplicarse de manera más amplia a algunos o todos los demás componentes.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias locales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.
- Discutir hechos o condiciones identificadas por la Administración del grupo, la Administración del componente o el equipo del trabajo, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo de continuar como una empresa en marcha.
- Discutir las relaciones o transacciones con partes relacionadas identificadas por la Administración del grupo o la Administración de los componentes, y cualquier otra parte relacionada de la que tenga conocimiento el equipo del trabajo.

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

A93. El entendimiento de la estructura organizacional del grupo y su modelo de negocio puede permitir al auditor conocer asuntos tales como:

- La complejidad de la estructura del grupo. Un grupo puede ser más complejo que una sola entidad porque un grupo puede tener varias subsidiarias, divisiones u otras unidades de negocios, a veces en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal del grupo puede ser diferente de la estructura operativa, por ejemplo, para efectos fiscales. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar

⁷² Naga 240, apartado 16.

lugar a una mayor susceptibilidad a representaciones incorrectas materiales, tal como si la plusvalía, los negocios conjuntos o las entidades con cometido especial se contabilizan adecuadamente y si se han realizado las revelaciones adecuadas.

- Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo. Tener un grupo que está localizado en múltiples ubicaciones geográficas puede dar lugar a una mayor susceptibilidad a representaciones incorrectas materiales. Por ejemplo, diferentes ubicaciones geográficas pueden implicar diferentes idiomas, culturas y prácticas comerciales.
- La estructura y complejidad del entorno de las TI del grupo. Un entorno complejo de las TI a menudo implica factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad de representación incorrecta material. Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno de TI complejo debido a múltiples sistemas de las TI que no están integrados debido a adquisiciones o fusiones recientes. Por lo tanto, puede ser especialmente importante conocer la complejidad de la seguridad en el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de las TI. Un grupo también puede utilizar uno o más proveedores de servicios externos para aspectos de su entorno de las TI.
- Los factores regulatorios relevantes incluido el entorno normativo. Diferentes leyes o regulaciones pueden implicar factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad de representación incorrecta material. Un grupo puede tener operaciones que están sujetas a un alto grado de leyes o regulaciones complejas en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores que están sujetas a diferentes tipos de leyes o regulaciones.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes relacionadas. Conocer la propiedad y las relaciones puede ser más complejo en un grupo que opera en múltiples jurisdicciones y cuando hay cambios en la propiedad a través de la formación, adquisición, enajenación o negocio conjunto. Estos factores pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad de representación incorrecta material.

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

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

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

El sistema de control interno del grupo

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

A96. La Administración del grupo puede diseñar controles destinados a operar de forma común en múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, controles comunes). Por ejemplo, la Administración del grupo puede diseñar controles comunes para el manejo del inventario, que funcionan con el mismo sistema de TI y que se implementan en todas las entidades o unidades de negocio del grupo. Pueden existir controles comunes en cada

componente del sistema de control interno del grupo, y pueden implementarse en diferentes niveles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel de grupo consolidado como un todo, o para otros niveles de agregación dentro del grupo). Los controles comunes pueden ser controles directos o controles indirectos. Los controles directos son controles que son lo suficientemente precisos para abordar los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que apoyan a los controles directos.⁷³

A97. Conocer los componentes del sistema de control interno del grupo incluye conocer la similitud de los controles dentro de esos componentes en todo el grupo. Al comprender la similitud de un control en todo el grupo, las consideraciones que pueden ser relevantes incluyen si:

- El control se diseña centralmente y se requiere que se implemente tal como se diseñó (es decir, sin modificaciones) en algunos o en todos los componentes;
- El control es implementado y, en su caso, le dan monitoreo a personas con responsabilidades y habilidades similares en todos los componentes donde se implementa el control;
- Si un control usa información de aplicaciones de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de las TI que generan la información son los mismos en todos los componentes o ubicaciones; o
- Si el control está automatizado, está configurado de la misma manera en cada aplicación de las TI en todos los componentes.

A98. A menudo puede ser necesario el juicio para determinar si un control es un control común. Por ejemplo, la Administración del grupo puede requerir que todas las entidades y unidades de negocio realicen una evaluación mensual de la antigüedad de las cuentas de los clientes que se genera a partir de una aplicación de las TI específica. Cuando los informes de antigüedad se generan a partir de diferentes aplicaciones de las TI o la implementación de la aplicación de TI difiere entre entidades o unidades de negocio, puede ser necesario considerar si se puede determinar que el control sea común. Esto es debido a las diferencias en el diseño del control que pueden existir debido a la existencia de diferentes aplicaciones de TI (por ejemplo, si la aplicación de TI está configurada de la misma manera en todos los componentes y si existen controles de TI generales efectivos en diferentes aplicaciones de TI).

A99. La consideración del nivel en el que se realizan los controles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado como un todo o para otros niveles de agregación dentro del grupo) y el grado de centralización y similitud puede ser importante para entender cómo la información es procesada y controlada. En algunas circunstancias, los controles pueden realizarse de forma centralizada (por ejemplo, realizados solo en una sola entidad o unidad de negocios), pero pueden tener un efecto invasivo en otras entidades o unidades de negocio (por ejemplo, un centro de servicios compartidos que procesa transacciones a nombre de otras entidades o unidades de negocio dentro del grupo). El procesamiento de transacciones y controles relacionados en un centro de servicios compartidos puede operar de la misma manera para aquellas transacciones procesadas por el centro de servicios compartidos independientemente de la entidad o unidad de negocios (por ejemplo, los procesos, riesgos y controles pueden ser los mismos independientemente de la fuente de la transacción). En esos casos, puede ser adecuado identificar los controles y evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles y, en su caso, probar la eficacia operativa, como una sola población.

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

A100. La Administración del grupo puede centralizar algunas de sus actividades, por ejemplo, las funciones de preparación y presentación de información financiera o contabilidad pueden realizarse para un grupo particular de transacciones comunes u otra información financiera de manera consistente y centralizada para múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cuando el inicio, la autorización, el registro, el procesamiento o

⁷³ Naga 315 (Revisada 2019), apartado A5.

informe de transacciones de ingresos se realiza en un centro de servicios compartidos).

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

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

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

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

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

A104. Al aplicar la Naga 315 (Revisada 2019),⁷⁴ se requiere que el auditor del grupo conozca cómo la Administración del grupo comunica los asuntos significativos que respaldan la preparación de los estados financieros del grupo. Para lograr la uniformidad y la comparabilidad de la información financiera, la Administración del grupo puede emitir instrucciones (por ejemplo, comunicar las políticas de preparación y presentación de información financiera) a las entidades o unidades de negocio que incluyan detalles sobre los procesos de preparación y presentación de información financiera o que puedan tener políticas que sean comunes en todo el grupo. Conocer las instrucciones de la Administración del grupo puede afectar la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, las instrucciones inadecuadas pueden aumentar la probabilidad de representaciones incorrectas debido al riesgo de que las transacciones se registren o procesen incorrectamente, o que las políticas contables se apliquen incorrectamente.

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

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para elaborar el paquete de consolidación.
- Si las instrucciones:
 - Describen adecuadamente las características del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y las políticas contables a aplicar;

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

- Obtener la información necesaria para preparar la información a revelar que sea suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas y la información correspondiente a los segmentos;
- Obtener la información necesaria para hacer los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y las utilidades no realizadas, y las cuentas contables intragrupo; e
- Incluir un cronograma de informes.

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

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

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

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

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

Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material (Ref.: Apartado 33)

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

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

⁷⁵ Naga 550, apartado 2.

⁷⁶ Naga 200, apartado 15.

⁷⁷ Naga 315 (Revisada 2019), apartado A126.

surgir riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo en relación con dichas entidades o unidades de negocio.

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

- Los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a representaciones incorrectas.
- Los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo afectan la evaluación del riesgo inherente para los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones.

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

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

Fraude

A113. Al aplicar la Naga 240,⁷⁹ se requiere que el auditor identifique y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros debido a fraude, y que diseñe y lleve a cabo procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance responda a los riesgos evaluados de representación incorrecta material debido a fraude en la afirmación. La información utilizada para la identificación de riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo debido a fraude puede incluir lo siguiente:

- La evaluación realizada por la Administración del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una representación incorrecta material debido a fraude.
- El proceso seguido por la Administración del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la Administración del grupo, sobre clases de transacciones, cuentas contables o información a revelar para las cuales el riesgo de fraude es mayor.
- Si hay componentes en particular que son más susceptibles a riesgos de representación incorrecta material debido a fraude.
- Si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la Administración en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno corporativo del grupo monitorean los procesos aplicados por la Administración del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la Administración del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.

⁷⁸ Naga 315 (Revisada 2019), apartados 31.

⁷⁹ Naga 240, apartados 26, 31

- Las respuestas de los responsables del gobierno corporativo del grupo, de la Administración del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, en su caso, de la Administración del componente, de los auditores del componente y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

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

- A114. Cuando el auditor del grupo involucra a los auditores de los componentes en el diseño y ejecución de los procedimientos de evaluación de riesgos, el auditor del grupo sigue siendo responsable de tener un entendimiento del grupo y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo para tener una base suficiente para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo de conformidad con el apartado 33.
- A115. Cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de evaluación del riesgo no proporciona un fundamento adecuado para la identificación y evaluación de riesgos de representación incorrecta material, la Naga 315 (Revisada 2019)⁸⁰ requiere que el auditor lleve a cabo procedimientos de evaluación del riesgo adicionales hasta que la evidencia de auditoría obtenida proporcione ese fundamento.

Importancia relativa o materialidad

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

- A116. El apartado 35(a) le requiere al auditor del grupo que determine la materialidad de ejecución del trabajo del componente, para cada uno de los componentes donde se llevan a cabo procedimientos de auditoría sobre la información financiera desagregada. El importe de la materialidad de ejecución del trabajo del componente puede ser diferente para cada componente. También, el importe de la materialidad de ejecución del trabajo del componente para un componente individual no necesita ser una porción aritmética de la materialidad de ejecución del trabajo del grupo y, en consecuencia, el agregado de los importes de la materialidad de ejecución del trabajo del componente puede exceder la materialidad de ejecución del trabajo del grupo.
- A117. Esta Naga no requiere que se determine la materialidad de ejecución del trabajo del componente para cada clase de transacciones, saldo de cuenta o información a revelar de los componentes en los que se realizan procedimientos de auditoría.
- Sin embargo, si en las circunstancias específicas del grupo hubiera uno o más clase de transacciones, cuentas contables o información a revelar que, en caso de contener representaciones incorrectas por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo como un todo, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la Naga 320⁸¹ requiere la determinación del nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a esa clase específica de transacciones, cuentas contables o información a revelar. En estas circunstancias, el auditor del grupo puede necesitar considerar si una materialidad para la ejecución del trabajo del componente inferior a la cantidad comunicada al auditor del componente puede ser apropiada para esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar.⁸²
- A118. La determinación de la materialidad de ejecución del trabajo del componente no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor del grupo puede tener en cuenta al establecer la materialidad de ejecución del trabajo de los componentes incluyen los siguientes:

⁸⁰ Naga 315 (Revisada 2019), apartados 35.

⁸¹ Naga 320, apartados 10 y A11–A12.

⁸² Naga 320, apartado A13.

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

A119. Para abordar el riesgo de agregación, el apartado 35(a) requiere que la materialidad de ejecución del trabajo del componente sea menor que la materialidad de ejecución del trabajo del grupo. Como se explica en el apartado A118, a medida que aumenta el grado de desagregación entre los componentes, una menor materialidad para la ejecución del trabajo del componente normalmente sería apropiada para abordar el riesgo de agregación. Sin embargo, en algunas circunstancias, la materialidad de ejecución del trabajo del componente puede establecerse en un monto más cercano a la materialidad de ejecución del trabajo del grupo porque hay menos riesgo de agregación, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo. Al determinar la materialidad de ejecución del trabajo del componente para una entidad no controladora en una entidad que no se contabiliza por el método de participación, el auditor del grupo debe tomar en cuenta el porcentaje de propiedad del grupo y la participación en las ganancias y pérdidas de la participada.

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

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

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

Consideraciones cuando participan los auditores de los componentes

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

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

⁸³ Naga 450, apartado A3.

relación con la materialidad de la ejecución del trabajo del grupo, es apropiada en las circunstancias.

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

Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material (Ref.: Apartado 37)

Realizar procedimientos de auditoría posteriores

Realizar procedimientos de auditoría posteriores de forma centralizada

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

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

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

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

Realizar procedimientos de auditoría posteriores en el componente

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

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

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

A128. Un grupo puede estar compuesto por un gran número de los componentes cuya información financiera es

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

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

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

Naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores

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

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

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

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

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

- Es necesario obtener evidencia de auditoría sobre toda o una parte significativa de la información financiera de un componente para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta

⁸⁴ Naga 520, *Procedimientos analíticos*.

material en los estados financieros del grupo.

- Existe un riesgo invasivo de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo debido a la existencia de hechos o condiciones en el componente que pueden ser relevantes para la evaluación del auditor del grupo de la evaluación de la Administración del grupo sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en marcha.

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

A134. El auditor del grupo puede determinar que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores sobre una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones de la información financiera de un componente es un enfoque apropiado para abordar los riesgos evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, un componente puede tener operaciones limitadas, pero posee una porción significativa de los terrenos y edificios del grupo o tiene saldos impositivos significativos.

Realizar procedimientos de auditoría posteriores específicos

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

Elemento de imprevisibilidad

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

Eficacia operativa de los controles

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

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

- Solicitar procedimientos sustantivos adicionales a realizar en ciertos componentes.

⁸⁵ Naga 240, apartado 30(c).

⁸⁶ Naga 330, apartado 8.

⁸⁷ Naga 330, apartado 17.

- Identificar y probar la eficacia operativa de otros controles relevantes que están diseñados e implementados de manera efectiva.
- Aumentar el número de los componentes seleccionados para procedimientos de auditoría posteriores.

A139. Cuando la eficacia operativa de los controles se prueba centralmente (por ejemplo, controles en un centro de servicios compartidos o pruebas de controles comunes), el auditor del grupo puede necesitar comunicar información sobre el trabajo de auditoría realizado a los auditores de los componentes. Por ejemplo, cuando se solicita al auditor de un componente que diseñe y aplique procedimientos sustantivos sobre toda la información financiera del componente, o diseñe y aplique procedimientos sustantivos sobre una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar, el auditor del componente puede discutir con el auditor del grupo sobre las pruebas de control realizadas centralmente para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos.

Proceso de consolidación

Procedimientos sustantivos (Ref.: Apartado 38)

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

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

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

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

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

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

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

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor.

- La evaluación del auditor del componente sobre lo adecuado del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo.

A143. El nivel adecuado de implicación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y la estructura del grupo y de otros factores, tal como la experiencia previa del auditor del grupo con los auditores de los componentes que aplican procedimientos sobre el proceso de consolidación, incluidas las sub-consolidaciones, y las circunstancias del trabajo de auditoría del grupo (por ejemplo, si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables aplicadas a los estados financieros del grupo).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Se puede obtener más información del auditor del componente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);
- Es necesario revisar documentación adicional de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47;
- Es posible que sea necesario realizar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con el apartado 48; o
- Hay alguna preocupación sobre la competencia o las habilidades del auditor del componente.

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

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

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

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

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

Hechos posteriores (Ref.: Apartados 49–50)

A150. El auditor del grupo puede:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Las comunicaciones de los auditores de los componentes requeridos por el apartado 45, incluidos los hallazgos o conclusiones generales de los auditores de los componentes sobre el trabajo realizado para los efectos de la auditoría del grupo;
- Otras comunicaciones de los auditores de los componentes a lo largo de la auditoría del grupo, incluidas

⁸⁸ Naga 330, apartado 18.

⁸⁹ Naga 220 (Revisada), apartado 32.

las requeridas por el apartado 32; y

- La dirección y supervisión de los auditores de los componentes por parte del auditor del grupo, y la revisión de su trabajo, incluida, en su caso, la revisión por parte del auditor del grupo de la documentación adicional de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47.

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

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

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

Informe del auditor (Ref.: Apartado 53)

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

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

Comunicación con la Administración del grupo y con los responsables del gobierno corporativo del grupo

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

A159. La auditoría de grupo puede ser compleja debido al número y naturaleza de las entidades y unidades de negocio que componen el grupo. Además, como se explica en el apartado A7, el auditor del grupo puede determinar que ciertas entidades o unidades de negocio pueden considerarse juntas como un componente a efectos de planificar y realizar la auditoría del grupo. Por lo tanto, discutir con la Administración del grupo una visión general del alcance y el calendario planificados puede ayudar a coordinar el trabajo realizado en los componentes, incluido cuando los auditores de los componentes están involucrados, y a identificar la Administración de los componentes (véase el apartado A24).

A160. La Naga 240⁹¹ contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la Administración y, cuando la Administración pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los

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

⁹¹ Naga 240, apartados 41–43.

responsables del gobierno corporativo de la entidad.

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

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

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

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

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

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

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

A165. El auditor del grupo es responsable de determinar, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si una o más deficiencias identificadas, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas.⁹³ El auditor del grupo puede solicitar información al auditor del componente sobre si una deficiencia identificada o combinación de deficiencias en el componente es una deficiencia significativa en el control interno.

Documentación (Ref.: Apartado 59)

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

⁹² Naga 260 (Revisada), apartado 15.

⁹³ Naga 265, apartado 8.

respecto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A173. La Naga 300⁹⁶ requiere que el auditor desarrolle un plan de auditoría que incluya una descripción de la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección y supervisión planificada de los miembros del equipo del trabajo y la revisión de su trabajo. Cuando los auditores de los componentes están involucrados, el alcance de esas descripciones a menudo variará según el componente, reconociendo que la naturaleza planificada, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, y la revisión de su

⁹⁴ NGC 1, apartados 31(f) y A83–A85.

⁹⁵ NGC 1, apartado A96.

⁹⁶ Naga 300, apartado 9.

trabajo, pueden verse influenciados por los asuntos descritos en el apartado A51.

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

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

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

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

- Una lista o resumen de los juicios significativos hechos por el auditor del componente, y las conclusiones a las que llegó, que son relevantes para la auditoría del grupo;
- Asuntos que pueden ser necesarios comunicar a los responsables del gobierno corporativo del grupo; o
- Asuntos que pueden determinarse como asuntos clave de la auditoría que deben comunicarse en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

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

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

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

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

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

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

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

A181. Cuando el acceso a la documentación de auditoría de los auditores de los componentes está restringido, la documentación del auditor del grupo deberá, no obstante, cumplir con los requerimientos de las NAGAs, incluidos los relacionados con la documentación sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por parte del auditor del grupo y la revisión de su trabajo. La orientación en los apartados A148– A149 puede ser de utilidad para determinar el alcance de la revisión del auditor del grupo sobre la documentación de auditoría del auditor del componente, en estas circunstancias. Los apartados A176 y A177 proporcionan ejemplos de circunstancias en las que cierta documentación de auditoría del auditor de un componente puede incluirse en el archivo de auditoría del auditor del grupo.

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

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

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

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad distinta a una entidad con instrumentos financieros públicamente transados, utilizando un marco contable de presentación razonable. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (ejemplo, la Naga 600 (Revisada) aplica).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la Administración de la entidad de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (Normas de Contabilidad NIIF) (un marco de propósito general).**
- **Los términos del trabajo de auditoría son consistentes con la descripción de la responsabilidad de la Administración sobre los estados financieros consolidados de la Naga 210.**
- **El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares en el estado de situación financiera, el cual refleja unos activos totales de 60 millones de dólares), debido a que el equipo del trabajo no tuvo acceso a los registros contables, a la Administración, o al auditor del componente.**
- **El auditor del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente al 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe del auditor correspondiente, y ha considerado la información financiera relacionada que posee la Administración del grupo con respecto al componente.**
- **A juicio del socio del trabajo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo respecto a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no invasivo.⁹⁷**
- **El Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G. comprende todos los requerimientos éticos relevantes que aplican a la auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha de conformidad con la Naga 570 (Revisada).**
- **No se le requiere al auditor, o ha decidido no hacerlo, comunicar los asuntos clave de auditoría de conformidad con la Naga 701.⁹⁸**

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

⁹⁸ Naga 701, *Comunicación de los asuntos clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

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

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹⁹

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la Compañía ABC y sus subsidiarias (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, de resultados integrales consolidado, el estado de cambios en el patrimonio consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros consolidados, incluyendo información de las políticas contables materiales.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del asunto descrito en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o dan una imagen fiel de), la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al año terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el año y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de dólares en el estado de situación financiera consolidado al 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de dólares se incluye en el estado de resultados integrales consolidado para el año terminado en esa fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente a ese 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 hemos podido determinar si cualquier ajuste a estos importes serían necesarios.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas* en Chile. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G., y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

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

[Informar de conformidad con los requerimientos de información de la Naga 720 (Revisada)¹⁰⁰ – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la Naga 720 (Revisada).] *El último apartado de la sección Otra Información en el Ejemplo 6 se adaptaría para describir el asunto concreto que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.*

Responsabilidades de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo por los estados

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

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

financieros consolidados¹⁰¹

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

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informar de conformidad con la Naga 700 (Revisada) – ver Ejemplo 2 en la Naga 700 (Revisada).] Los dos últimos párrafos que son aplicables para auditorías de entidades con instrumentos financieros públicamente transados no se incluirían.]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

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

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

Entendimiento del sistema de control interno de la entidad

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

Ambiente de control

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

El proceso de evaluación de riesgos del grupo

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

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

4. El entendimiento del auditor del grupo del proceso del grupo para dar monitoreo al sistema de control interno puede incluir asuntos tales como el monitoreo de los controles, incluyendo cómo se lleva a cabo el monitoreo a los controles en todo el grupo y, cuando sea relevante, las actividades de la función de auditoría interna en todo el grupo, incluyendo su naturaleza, responsabilidades y actividades en relación con el monitoreo de los controles en las entidades o unidades de negocio del grupo. La Naga 610 (Revisada 2013)¹⁰⁴ requiere que el auditor evalúe el alcance del estado organizacional de la función de auditoría interna y las políticas y procedimientos relevantes que respaldan la objetividad de los auditores internos, el nivel de competencia de la función de auditoría interna y si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado,

¹⁰³ Naga 315 (Revisada 2019), Anexo 3.

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

incluido el control de calidad.

El sistema de información y comunicación

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

Proceso de consolidación

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

Asuntos relacionados con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable:

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

Asuntos relacionados con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la Administración del grupo para obtener un entendimiento de las políticas contables utilizadas por las entidades o unidades de negocio en el grupo y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio en el grupo, destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Las políticas

contables uniformes son los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicas adoptadas por el grupo, basados en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, que utilizan las entidades o unidades de negocio para informar de manera congruente sobre transacciones similares.

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

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

Asuntos relacionados con ajustes y reclasificaciones de consolidación:

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

Actividades de control

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

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

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

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

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

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

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

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