

*Norma de Auditoría Generalmente
Aceptada en Chile para Auditorías
de Estados Financieros de
Entidades Menos Complejas
(NAGA para EMC)*

Norma de Auditoría Generalmente Aceptada en Chile para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas

Prefacio de la NAGA para EMC

- P.1. Esta norma (es decir, la NAGA para EMC) ha sido diseñada para lograr una seguridad razonable sobre si los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material, ya sea debido a fraude o error, para auditorías de estados financieros de Entidades Menos Complejas (EMC) en los sectores público y privado. La norma ha sido desarrollada para reflejar la naturaleza y las circunstancias de una auditoría de estados financieros de una EMC y dar como resultado el desarrollo consistente de un trabajo de auditoría de calidad. Esta norma parte de la premisa de que la firma está sujeta a la NGC 1¹ o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Los trabajos de auditoría de calidad se logran al planificar y realizar trabajos y al presentar informes de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar el objetivo de esta norma, involucra el ejercicio del juicio profesional y mantener el escepticismo profesional.
- P.2. Esta norma está escrita en el contexto de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros con propósito general de una EMC según lo contemplado en la Parte A. También puede adaptarse según sea necesario en las circunstancias del trabajo a una auditoría de un conjunto completo de estados financieros con propósito especial, o a una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero, solo si la entidad es una EMC según lo establecido en la Parte A.
- P.3. Cuando un trabajo de auditoría se realiza utilizando esta única norma, la totalidad de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile no aplican al trabajo.
- P.4. La Parte A establece el ámbito de aplicación para determinar el uso apropiado de la NAGA para EMC. Las decisiones sobre el uso requerido o permitido de esta norma, incluidas las descripciones del tipo de entidades para las cuales se puede realizar una auditoría de acuerdo con esta norma, recaen en las autoridades legislativas y reguladoras o en los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas.
- P.5. Si esta norma se utiliza para trabajos de auditoría distintos a los contemplados en la Parte A, no se le permite al auditor representar el cumplimiento de la NAGA para EMC en el informe del auditor.
- P.6. Esta norma no hace caso omiso de las leyes o regulaciones locales que rigen las auditorías de estados financieros en una jurisdicción en particular. La NAGA para EMC no aborda las responsabilidades del auditor que pueden existir en dicha ley o regulación. Esas responsabilidades pueden diferir de las establecidas en esta norma y es responsabilidad del auditor asegurar el cumplimiento con todas las obligaciones legales, regulatorias o profesionales relevantes.

¹ Norma 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.*

El Marco de Preparación y Presentación de Información Financiera Aplicable

P.7. Los estados financieros sujetos a auditoría son los de la entidad, preparados por la Administración de la entidad bajo la supervisión de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad en relación con la preparación y presentación de información financiera. Esta norma no impone responsabilidades a la Administración o a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y no hace caso omiso de las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de acuerdo con esta norma se realiza partiendo de la premisa de que la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la Administración ni a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad del cumplimiento de sus propias responsabilidades.

La responsabilidad de la Administración y de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad por la preparación y presentación de los estados financieros

El alcance de las responsabilidades de la Administración o de la forma en la que estas se describen, pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. Si bien puede haber diferencias en el alcance de esas responsabilidades o en la forma en la que se describen, una auditoría de acuerdo con esta norma se realiza sobre la premisa de que la Administración, y cuando corresponda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad han reconocido y entendido que tienen las siguientes responsabilidades:

- *Por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable.*
- *Por el control interno que la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error; y*
- *De proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tenga conocimiento que sea relevante para la preparación de los estados financieros, a la información adicional que el auditor pueda solicitar y acceso sin restricciones a personas dentro de la entidad de quienes el auditor determine que es necesario obtener evidencia de auditoría.*

P.8. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a menudo comprende normas de preparación y presentación de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios.

P.9. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique cómo contabilizar o revelar todas las transacciones o hechos, el marco normalmente incorpora principios suficientemente amplios que pueden servir como base para desarrollar y aplicar políticas contables consistentes con los conceptos del marco que subyacen a los requerimientos.

P.10. Algunos marcos de preparación y presentación de información financiera son marcos de presentación razonable, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Esta norma cubre ambos marcos. El término “marco de presentación razonable” se utiliza para referirse a un marco de

preparación y presentación de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

La auditoría de estados financieros

- P.11. El propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Como base para la opinión del auditor, esta norma requiere que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error.
- P.12. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Esta se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría, a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión, sea más persuasiva que concluyente.

Limitaciones inherentes a la auditoría

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

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas representaciones incorrectas materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de acuerdo con esta norma. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una representación incorrecta material debido a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de acuerdo con esta norma. Sin embargo, las limitaciones inherentes de una auditoría no son justificación para que el auditor no esté satisfecho con evidencia de auditoría menos que persuasiva.

Estructura de la NAGA para EMC

P.13. La NAGA para EMC incluye:

- (a) La Parte A, establece el ámbito de aplicación para determinar el uso apropiado de la NAGA para EMC.
- (b) La Parte 1, que establece los conceptos fundamentales y los principios generales que se aplicarán durante toda la auditoría.
- (c) La Parte 2, que establece los requerimientos generales de evidencia de auditoría y documentación, así como el objetivo general de la auditoría.
- (d) La Parte 3, que establece las obligaciones y responsabilidades del auditor y del socio del trabajo para la gestión de la calidad en una auditoría de una EMC.
- (e) Las Partes 4 a 9, que siguen el flujo de un trabajo de auditoría, y establecen los requerimientos detallados para la auditoría. Cada una de estas Partes también incluye requerimientos específicos de comunicación y documentación según sea necesario.
- (f) La Parte 10, que establece las consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de estados financieros del grupo.
- (g) Anexos, que incluyen el glosario de términos utilizados en esta norma, afirmaciones, un ejemplo de carta de contratación y un ejemplo de una carta de representación, así como otros materiales de apoyo relevantes para la implementación de los requerimientos de esta norma.

P.14. El contenido de las Partes 1-10 incluye:

- (a) Material introductorio en un recuadro separado que establece el contenido y el alcance de esa Parte (pero no crea obligaciones adicionales para el auditor).
- (b) Objetivo(s), que vinculan los requerimientos de esa Parte y el objetivo general de la auditoría.
- (c) Requerimientos a cumplir, excepto cuando el requerimiento sea condicional y la condición no exista. Los requerimientos se expresan utilizando el vocablo "deberá".
- (d) Material Explicativo Esencial (MEE) diseñado para proporcionar una explicación adicional relevante para una subsección o un requerimiento específico. Todo el MEE se presenta en cursiva dentro de recuadros azules separados. Hay dos tipos de MEE: MEE introductorio general que explica el contexto de la sección que sigue, y; MEE específico para el requerimiento directamente anterior.

Ciertos requerimientos y MEE solo son aplicables cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo. Esos requerimientos y MEE se presentan en un cuadro con el encabezado "Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo".

P.15. Las definiciones, que describen los significados atribuidos a ciertos términos para el propósito de esta norma, se pueden encontrar en el Glosario de Términos en el Anexo 1. Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación consistente de los requerimientos y no tienen como finalidad hacer caso omiso de definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias.

P.16. Para el propósito de esta norma, el uso de "EMC" o "entidad" también se refiere a un grupo (es decir, cuando la auditoría es una auditoría de estados financieros de un grupo).

Materiales de apoyo no autorizados

P.17. El IAASB puede emitir publicaciones del personal u otro material no autorizado para respaldar la implementación de la NAGA para EMC.

Entidades del sector público

P.18. Esta norma es relevante para trabajos en el sector público si se cumplen las consideraciones establecidas en el ámbito de aplicación de la Parte A. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público pueden verse afectadas por el mandato de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otra autoridad (tales como resoluciones legislativas, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de acuerdo con esta norma. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en esta norma. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (International Organization of Supreme Audit Institutions) o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

P.19. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable utilizado en una entidad del sector público está determinado por los marcos legislativos y regulatorios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Los asuntos que pueden ser considerados en la aplicación de la entidad de los requerimientos de preparación y presentación de información financiera aplicables, y cómo se aplica en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluyen si la entidad aplica una base contable de devengo o aplica una base contable de efectivo, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un híbrido.

P.20. La propiedad de una entidad del sector público puede no tener la misma relevancia que en el sector privado porque las decisiones relacionadas con la entidad pueden tomarse fuera de la entidad como resultado de procesos políticos. Por lo tanto, es posible que la Administración no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Los asuntos que pueden ser relevantes incluyen entender la capacidad de la entidad para tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y en la Administración estratégica de la entidad.

P.21. En su caso, se han incluido en el MEE consideraciones adicionales específicas para las entidades del sector público.

A. **Ámbito de aplicación de la NAGA para auditorías de estados financieros de Entidades Menos Complejas (NAGA para EMC)**

Contenido de esta Parte

La Parte A establece el ámbito de aplicación para determinar el uso apropiado de la NAGA para EMC.

La NAGA para EMC está diseñada para permitir el logro de los objetivos generales del auditor, dada la naturaleza y circunstancias típicas de una EMC como se describe en esta Parte. Existen limitaciones para el uso de la NAGA para EMC que se designan en tres categorías: prohibiciones específicas, características cualitativas y umbrales cuantitativos. La Parte A también describe las responsabilidades de las autoridades legislativas o reguladoras o de los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas para respaldar el uso adecuado de esta norma. El uso de “EMC” o “entidad” también se refiere a un grupo (es decir, cuando la auditoría es una auditoría de estados financieros de un grupo).²

Los requerimientos de esta NAGA para EMC han sido diseñados para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC (es decir, no abordan asuntos o circunstancias complejos). Si la NAGA para EMC se utiliza para una auditoría fuera del alcance previsto de esta norma, el cumplimiento de los requerimientos de la NAGA para EMC no será suficiente para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar una opinión con seguridad razonable.

La Guía Complementaria para el ámbito de aplicación de la Norma (la Guía Complementaria del ámbito de aplicación) proporciona orientación adicional para las autoridades legislativas o regulatorias o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas al abordar sus respectivas responsabilidades como se describe en esta Parte (ver apartado A.4). Además, la Guía Complementaria del ámbito de aplicación explica con más detalle asuntos que pueden ser relevantes para las firmas y los auditores a la hora de determinar si el uso de la NAGA para EMC es adecuado. (ver: <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-authority-standard-supplemental-guidance>)

Limitaciones para el uso de la NAGA para EMC

Las limitaciones para el uso de la NAGA para EMC se clasifican en tres categorías:

- *Clases específicas de entidades para las que está prohibido el uso de la NAGA para EMC (es decir, prohibiciones específicas);*

² Un “grupo” es una entidad que informa, para la cual se preparan estados financieros del grupo y los “estados financieros del grupo” son estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocios a través de un proceso de consolidación. El término “proceso de consolidación” como se utiliza en esta NAGA para EMC, no pretende tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” tal como estos términos se definen o describen en los marcos de preparación y presentación de información financiera aplicables. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere de manera más amplia al proceso utilizado para preparar y presentar los estados financieros del grupo. El Glosario de Términos (**Anexo 1**) describe los significados atribuidos a ciertos términos para los fines de la NAGA para EMC, incluido el significado de estados financieros del grupo.

- *Las características cualitativas que describen una EMC y, si no las exhibe una entidad, normalmente impedirían el uso de la NAGA para EMC para la auditoría de los estados financieros de esa entidad; y*
- *Los umbrales cuantitativos serán determinados por las autoridades legislativas o reguladoras o por los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas en cada jurisdicción.*

Al determinar el uso adecuado de la NAGA para EMC, se consideran las tres categorías.

Prohibiciones específicas

El apartado A.1. establece las clases de entidades para las que el uso de esta norma está específicamente prohibido.

A.1. La NAGA para EMC no se deberá utilizar si:

- (a) La ley o regulación prohíbe el uso de la NAGA para EMC o especifica el uso de normas de auditoría distintas a la NAGA para EMC para la auditoría de los estados financieros en esa jurisdicción.
- (b) La entidad es una entidad listada.
- (c) La entidad pertenece a una de las siguientes clases:
 - (i) Una entidad cuya principal función es la captación de depósitos del público;
 - (ii) Una entidad en la que una de sus funciones principales es proporcionar seguros al público; o
 - (iii) Una clase de entidades donde el uso de la NAGA para EMC está prohibido para esa clase específica de entidad por una autoridad legislativa o reguladora o un organismo local relevante con autoridad para establecer normas en la jurisdicción.
- (d) La auditoría es una auditoría de los estados financieros del grupo (auditorías de grupo) y:
 - (i) Cualquiera de las entidades individuales o unidades de negocio del grupo cumple los criterios descritos en los apartados A.1.(b) or A.1.(c); o
 - (ii) Se involucra a auditores del componente, excepto cuando la participación de tales auditores del componente se limita a circunstancias en las que se necesita una presencia física para un procedimiento de auditoría específico para la auditoría del grupo (por ejemplo, asistir a un recuento físico de inventario o inspeccionar físicamente activos o documentos).

Una sola entidad legal puede organizarse con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una empresa con operaciones en múltiples ubicaciones, tal como una tienda con múltiples sucursales. Cuando esas unidades de negocios tienen características tales como ubicaciones separadas, administración separada, un libro mayor separado y la información financiera se agrega al preparar y presentar 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.

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 negocios separadas (por ejemplo, divisiones) para los fines de esta NAGA para EMC.

Audidores del Componente

Un auditor del componente es un auditor que realiza trabajo de auditoría relacionado con un componente³ para fines de la auditoría de grupo. Un auditor del componente es parte del equipo del trabajo para una auditoría de grupo. Los auditores de los componentes pueden ser de una firma de la red, una firma que no sea una firma de la red o de la firma del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina dentro de la firma del auditor del grupo).

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.

La Parte 3 contiene requerimientos en relación con la calidad del trabajo, incluidos los requerimientos de ética aplicables, y la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo y la revisión de su trabajo.

- A.2. Las clases del apartado A.1.(a) (b) y (d) son prohibiciones absolutas y no pueden modificarse. Las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas pueden modificar cada clase descrita en el apartado A.1.(c), pero una clase no puede eliminarse.

El apartado A.1.(c) establece algunas clases de entidades que pueden exhibir características de interés público. Las entidades que tienen características de interés público podrían incorporar un nivel de complejidad de hecho o apariencia y tienen específicamente prohibido usar la NAGA para EMC. Se pueden realizar modificaciones agregando una clase de entidades a la lista de entidades prohibidas, permitiendo que subconjuntos específicos dentro de una clase puedan usar la norma o usando umbrales cuantitativos para prohibir el uso la norma. Las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas pueden eliminar o enmendar posteriormente las modificaciones que hayan realizado.

Características cualitativas

Los requerimientos de esta NAGA para EMC han sido diseñados para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC.

La NAGA para EMC no ha sido diseñada para abordar:

- *Asuntos o circunstancias complejos relacionados con la naturaleza y alcance de las actividades de negocio, operaciones y transacciones relacionadas y eventos de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros.*

³ Un componente es una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de las mismas, determinada por el auditor del grupo con el fin de planificar y ejecutar los procedimientos de auditoría en una auditoría de grupo.

- *Asuntos, temas y asuntos que aumentan o indican la presencia de complejidad, tal como los relacionados con la propiedad de la entidad, los arreglos de Gobierno Corporativo de la entidad, las políticas, los procedimientos o procesos establecidos por la entidad.*

También, la NAGA para EMC no incluye ningún requerimiento que aborde:

- *Procedimientos o asuntos generalmente importantes para entidades listadas incluido el informar sobre información por segmentos o asuntos clave de la auditoría.*
- *Cuando el auditor tenga la intención de utilizar el trabajo de los auditores internos, ya que esto normalmente no sería aplicable a una auditoría de una EMC.*
- *Cuando el auditor tiene la intención de utilizar un informe proporcionado por un auditor de una organización servicios, ya sea como evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles en la organización de servicios (es decir, un informe tipo 1 o tipo 2), o como evidencia de auditoría que los controles en la organización de servicios, están operando efectivamente (es decir, un informe tipo 2), ya que esto normalmente no sería aplicable a una auditoría de una EMC.*

A.3. La siguiente lista describe las características de una EMC con el fin de determinar el uso apropiado de la NAGA para EMC. La lista no es exhaustiva ni pretende ser absoluta (incluidos los indicadores numéricos), y es posible que también sea necesario considerar otros asuntos relevantes. Cada una de las características cualitativas puede no ser, por sí sola, suficiente para determinar si la NAGA para EMC es adecuada o no en las circunstancias. Por lo tanto, los asuntos descritos en la lista se consideran tanto individualmente como en combinación. Para la finalidad de las auditorías de grupo, estas consideraciones deberán aplicarse, tanto al grupo como a cada una de sus entidades y unidades de negocio individuales.

<p>Actividades de negocio, modelo de negocios e industria</p>	<p>Las actividades de negocio, el modelo de negocios o la industria en la que opera la entidad no dan lugar a riesgos de negocio invasivos significativos.</p> <p>No existen leyes o regulaciones específicas que regulen las actividades de negocio que agreguen complejidad (por ejemplo, requerimientos preventivos).</p> <p>Las transacciones de la entidad resultan de pocas líneas de negocio o flujos de ingresos ordinarios.</p>
<p>Estructura y tamaño organizacional</p>	<p>La estructura organizacional es relativamente sencilla, con pocas líneas o niveles jerárquicos y un pequeño equipo gerencial clave (por ejemplo, cinco personas o menos).</p>
<p>Estructura de propiedad</p>	<p>La estructura de propiedad de la entidad es sencilla y existe una clara transparencia de propiedad y control, de modo que se conoce a todos los propietarios individuales y beneficiarios finales.</p>

Naturaleza de la función financiera	<p>La entidad tiene una función financiera centralizada, que incluye actividades centralizadas relacionadas con la información financiera.</p> <p>Hay pocos empleados involucrados en funciones de preparación y presentación de información financiera (por ejemplo, cinco personas o menos).</p>
Tecnología de la Información (TI)	<p>El entorno de TI de la entidad, incluidas sus aplicaciones y procesos de TI, es sencillo.</p> <p>La entidad utiliza software comerciales y no tiene la capacidad de realizar ningún cambio en el programa que no sea el de configurar el software (por ejemplo, el plan de cuentas, parámetros o umbrales para los informes).</p> <p>El acceso al software generalmente está limitado a una o dos personas designadas con el fin de realizar las configuraciones.</p> <p>Se necesitan pocos controles generales formalizados de TI en las circunstancias de la entidad.</p>
Aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera y estimaciones contables	<p>Pocas cuentas o información a revelar en los estados financieros de la entidad requieren el uso de juicio significativo de la Administración al aplicar los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera.</p> <p>Los estados financieros de la entidad normalmente no incluyen estimaciones contables que impliquen el uso de métodos, modelos, supuestos o datos que sean complejos.</p>
Características adicionales relevantes para auditorías de grupo	
Para las auditorías de grupo, además de las anteriores, se consideran las siguientes características cualitativas:	
Estructura y actividades del grupo	<p>El grupo tiene pocas entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cinco o menos).</p> <p>Las entidades o unidades de negocios dentro del grupo operan en jurisdicciones con características similares, por ejemplo leyes o regulaciones y prácticas de negocio.</p>
Acceso a información o a personas	La Administración del grupo podrá proporcionar al equipo de trabajo acceso a la información y acceso sin restricciones a las personas dentro del grupo según lo determine necesario el auditor del grupo.

Proceso de consolidación	<p>El grupo tiene un proceso de consolidación sencillo. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los ajustes entre compañías u otros ajustes de consolidación no son complejos; • La información financiera de todas las entidades o unidades de negocio ha sido preparada de acuerdo con políticas contables similares aplicables a los estados financieros del grupo; y • Todas las entidades o unidades de negocio tienen el mismo cierre de periodo de preparación y presentación de información financiera que el utilizado para la preparación y presentación de la información financiera del grupo.
--------------------------	---

A pesar de que se aplique el juicio profesional para determinar si la norma es adecuada para su uso, si existe incertidumbre sobre si una auditoría cumple con los criterios tal como se establece en este ámbito de aplicación, el uso de la NAGA para EMC no es adecuado.

Umbrales cuantitativos

- A.4. La determinación de umbrales cuantitativos ayuda al uso consistente y adecuado de la NAGA para EMC en una jurisdicción. Esta sección anticipa que las autoridades legislativas o regulatorias o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas determinarán los umbrales cuantitativos para el uso de la NAGA para EMC en sus respectivas jurisdicciones.

La orientación al establecer umbrales cuantitativos se describe en la Guía Complementaria del ámbito de aplicación. Se pueden establecer umbrales cuantitativos, por ejemplo, para todas las entidades aplicables dentro de la jurisdicción en general, o se pueden establecer umbrales diferentes para entidades específicas o dentro de determinadas industrias o para ciertas clases de entidades. Al hacerlo, se consideran las prohibiciones específicas para el uso de la NAGA para EMC y las características cualitativas de una EMC, según lo establecido en esta Parte, así como otras circunstancias o necesidades específicas que puedan ser relevantes en la jurisdicción. Si bien la complejidad no siempre está directamente relacionada con el tamaño de una entidad o sus actividades, la complejidad a menudo aumenta cuando aumentan las medidas cuantitativas clave (por ejemplo, ingresos ordinarios, activos totales, número de empleados, etcétera).

Al determinar los umbrales cuantitativos para el uso de la NAGA para EMC, se pueden considerar las definiciones o umbrales existentes en una jurisdicción, desarrollados para diferentes propósitos, por ejemplo:

- *La definición de “empresa pequeña” de la Comisión Europea.⁴ Una empresa pequeña se define como una empresa que emplea a menos de 50 personas y cuya facturación anual o cuyo balance general total del año no supera los 10 millones de euros.*
- *La definición de “empresa pequeña” del Departamento de Desarrollo de Empresas Pequeñas*

⁴ Esta definición se derivó del sitio web de la Comisión Europea (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) en el momento de finalizar la ISA para LCE por parte de IAASB (septiembre de 2023). Este ámbito de aplicación no será modificado por cambios posteriores a esta definición.

de Sudáfrica.⁵ Esta definición incluye la categoría de tamaño, “pequeña”, que es una empresa con 50 o menos empleados remunerados equivalentes a tiempo completo y una facturación anual total que no excede un umbral específico dependiendo del sector o subsector de la economía de la empresa.

El IAASB consideró que estas definiciones o umbrales pueden ser ejemplos adecuados para que una jurisdicción los considere al determinar umbrales cuantitativos, ajustados por las circunstancias económicas y de otro tipo de la jurisdicción.

Cuando el auditor determina si es adecuado utilizar la NAGA para EMC, se consideran los umbrales cuantitativos establecidos en una jurisdicción, además de las prohibiciones específicas del apartado A.1. y las características cualitativas del apartado A.3.

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

Las decisiones sobre el uso requerido o permitido de las Normas de Auditoría (incluidas las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile y la NAGA para EMC) recaen en las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas (tales como reguladores u organismos de supervisión, emisores de normas nacionales, organizaciones de profesionales de la contabilidad u otros, según corresponda) en jurisdicciones individuales.

Como parte del proceso de adopción e implementación local se anticipa que las autoridades legislativas o reguladoras o los organismos locales relevantes con autoridad para establecer normas:

- Podrán añadir o modificar las clases de entidades del apartado A.1.(c) según lo establecido en el apartado A.2.
- Determinar los umbrales cuantitativos descritos en el apartado A.4.

Al hacerlo, se debieran considerar las prohibiciones específicas y las características cualitativas, así como otras necesidades específicas que puedan ser relevantes en la jurisdicción.

⁵ Esta definición se derivó del sitio web del Departamento de Desarrollo de Empresas Pequeñas de Sudáfrica (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) en el momento de finalizar la ISA para LCE por parte de IAASB (septiembre de 2023). Este ámbito de aplicación no será modificado por cambios posteriores a esta definición.

1. Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales

Contenido de esta Parte

La Parte 1 establece:

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

Alcance de esta Parte

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

1.1. Fecha de entrada en vigor

- 1.1.1. Esta norma es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 1 enero 2026, permite aplicación anticipada.

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

Requerimientos de ética aplicables para una auditoría de estados financieros

- 1.2.1. El auditor deberá cumplir los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, para los trabajos de auditoría de estados financieros.

Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G. que requiere el cumplimiento con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las normas de independencia) (Código de IESBA), relativos a una auditoría de estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

El Código de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional, a saber:

- *Integridad;*
- *Objetividad;*
- *Competencia y debido cuidado profesional;*

- *Confidencialidad; y*
- *Comportamiento profesional.*

Los principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento esperado de un profesional de la contabilidad. El Código de IESBA proporciona un marco conceptual que establece el enfoque que el profesional de la contabilidad requiere aplicar al identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

Gestión de la calidad en la firma

- 1.2.2. El socio del trabajo deberá ser miembro de una firma que aplica la NGC 1 u otros requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes que la NGC 1.

Los sistemas de gestión de la calidad, incluidas las políticas o procedimientos, son responsabilidad de la firma. La NGC 1, aplica a todas las firmas que realizan auditorías. Si las políticas o los procedimientos de la firma establecidos de acuerdo con la NGC 1 requieren una revisión de la calidad del trabajo, entonces se aplica la NGC 2.⁶ La NGC 2 aborda el nombramiento y la elegibilidad del revisor de la calidad del trabajo y de la realización y documentación de la revisión de calidad del trabajo.

1.3. Objetivos generales del auditor

- 1.3.1. Los objetivos generales del auditor al realizar una auditoría de estados financieros utilizando la NAGA para EMC son:

- (a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error, para permitir al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; e
- (b) Informar sobre los estados financieros y comunicar según lo requiere esta norma, de acuerdo con los hallazgos del auditor.

- 1.3.2. El auditor deberá entender el texto completo de esta norma, con el fin de entender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

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

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

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

- *Evaluar si se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría posterior relevante como*

⁶ NGC 2, *Revisiones de calidad del trabajo.*

resultado del cumplimiento de los requerimientos de otras Partes;

- *Ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o más requerimientos; o*
- *Aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.*

1.3.4. Si no se puede lograr un objetivo de una Parte, el auditor deberá evaluar si esto impide que se logren los objetivos generales del auditor y, por lo tanto, requiere que el auditor:

- (a) *Modifique los términos del trabajo y realice la auditoría e informe de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile; o*
- (b) *Modifique la opinión del auditor o se retire del trabajo (cuando sea posible retirarse bajo la ley o regulación aplicable).*

El incumplimiento de un objetivo representa un asunto significativo que requiere documentación.

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

1.4.1. El auditor deberá cumplir con todos los requerimientos relevantes a menos que, en circunstancias excepcionales, considere necesario apartarse de un requerimiento relevante. En esas circunstancias el auditor deberá aplicar procedimientos alternativos para alcanzar el objetivo de ese requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Un requerimiento no es relevante solo en los casos en que toda la Parte no sea relevante (por ejemplo, si la auditoría no es una auditoría de grupo o el requerimiento es condicional y la condición no existe (por ejemplo, el requerimiento de modificar la opinión del auditor cuando hay imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y no existe tal imposibilidad).

1.4.2. El auditor no deberá representar el cumplimiento de la NAGA para EMC en el informe del auditor a menos que se hayan cumplido todos los requerimientos relevantes de esta norma o apliquen las circunstancias del apartado 1.4.1.

Juicio profesional

1.4.3. El auditor deberá aplicar su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría.

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

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

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

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

Escepticismo profesional

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

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

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

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

No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la Administración y, en su caso, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. No obstante, la convicción de que la Administración y los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite estar satisfecho con evidencia de auditoría menos que persuasiva al obtener una seguridad razonable.

Las condiciones del trabajo pueden crear presiones en el equipo del trabajo, que pueden impedir el ejercicio adecuado del escepticismo profesional al diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría y al evaluar la evidencia de auditoría.

1.5. Fraude

Los principales responsables de la prevención y detección del fraude es la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Aunque fraude es un concepto jurídico amplio, para los efectos de esta norma, al auditor le concierne el fraude que origina representaciones incorrectas materiales en los estados financieros.

Las representaciones incorrectas en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue entre fraude y error es si la acción subyacente que resulta en la representación incorrecta de los estados financieros es intencional o no intencional. Dos tipos de representaciones incorrectas intencionales son relevantes para el auditor: las representaciones incorrectas resultantes de información financiera fraudulenta y las representaciones incorrectas derivadas de la apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede sospechar o, en casos raros, identificar la ocurrencia

de fraude, el auditor no hace determinaciones legales sobre si el fraude realmente ha ocurrido.

El auditor que realiza una auditoría de acuerdo con esta norma es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales debido a fraude o error. El riesgo de no detectar una representación incorrecta material resultante de un fraude es mayor que el riesgo de no detectar una derivada de un error, incluso si la auditoría se planifica y realiza adecuadamente de acuerdo con esta norma. Esto ya que el fraude puede involucrar esquemas sofisticados y cuidadosamente organizados diseñados para ocultarlo, tales como falsificación, omisión deliberada al registrar transacciones o declaraciones falsas intencionales al auditor.

Al obtener una seguridad razonable, el auditor es responsable de:

- *Mantener el escepticismo profesional durante la auditoría;*
- *Considerar el potencial de la Administración para hacer caso omiso de los controles; y*
- *Reconocer el hecho de que los procedimientos de auditoría, que son eficaces para detectar errores, pueden no serlo para detectar fraude.*

1.5.1. El auditor deberá tratar el riesgo de fraude cuando:

- (a) Identifica y evalúa los riesgos de representación incorrecta material, ya sea debido a fraude o error. Al hacerlo, el auditor deberá evaluar si la información obtenida de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos y las actividades relacionadas indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude;⁷
- (b) Obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante el diseño e implementación de respuestas apropiadas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, incluidos los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude; y
- (c) Responde adecuadamente al fraude o a sospecha de fraude identificados durante la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

Imposibilidad del auditor para continuar con el trabajo

1.5.2. Si, como resultado de una representación incorrecta resultante de un fraude o sospecha de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que ponen en duda la capacidad del auditor para continuar realizando la auditoría, el auditor deberá determinar las responsabilidades legales y profesionales aplicables en las circunstancias o considerar si es apropiado retirarse, cuando el retirarse sea posible de acuerdo con la ley o regulación.

⁷ El Anexo 4 establece los factores de riesgo de fraude relevantes para entidades menos complejas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

1.6. Leyes y regulaciones

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

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

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

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

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

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

Comunicación a una autoridad adecuada fuera de la entidad

1.6.2. Si el auditor ha identificado un incumplimiento o tiene sospechas de un incumplimiento con las leyes o regulaciones, incluido el fraude, deberá determinar si la ley, regulación o los requerimientos de ética aplicables:

- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad apropiada fuera de la entidad.
- (b) Establecen responsabilidades bajo las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Informar sobre el incumplimiento identificado o sospechado de las leyes y regulaciones, incluido el fraude, a una autoridad apropiada fuera de la entidad puede ser requerido o apropiado en las circunstancias porque:

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

1.7. Partes relacionadas

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

- (a) Información sobre las partes relacionadas de la entidad, incluidas las circunstancias que involucran a una parte relacionada con influencia dominante;
- (b) Acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no ha identificado o revelado previamente al auditor;
y
- (c) Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.

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

Muchos marcos de preparación y presentación de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes relacionadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera ha establecido esos requerimientos, el auditor tiene una responsabilidad de ejecutar procedimientos de auditoría para identificar, evaluar y responder a los riesgos de representación incorrecta material que se originen

porque la entidad no ha contabilizado o revelado de manera adecuada las relaciones, transacciones, o saldos con las partes relacionadas, de acuerdo con los requerimientos del marco. Incluso si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no ha establecido esos requerimientos, el auditor necesita, no obstante, obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas de la entidad para poder concluir si los estados financieros logran una presentación razonable, en el caso de marcos de presentación razonable, o no son engañosos para marcos de cumplimiento.

1.8. Comunicaciones generales con la Administración y con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad

- 1.8.1. El auditor deberá determinar a la persona o personas que, dentro de la estructura de Gobierno Corporativo de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones.
- 1.8.2. El auditor deberá comunicar a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad los requerimientos de ética aplicables, incluidos aquellos relacionados con la independencia, que el auditor aplica para el trabajo de auditoría.
- 1.8.3. El auditor deberá comunicarse, de manera oportuna, con la Administración y, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

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

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

- 1.8.4. Los asuntos específicos a ser comunicados se requieren en toda esta norma. El auditor deberá utilizar su juicio profesional para determinar la forma, oportunidad y contenido general apropiados de las comunicaciones con la Administración y, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Al determinar la forma y oportunidad de la comunicación, el auditor deberá considerar:
 - (a) Requerimientos legales para la comunicación; y
 - (b) Lo significativo de los asuntos a comunicar.

La forma y la oportunidad apropiados para las comunicaciones variará con las circunstancias de la auditoría y puede verse afectado por la significancia y la naturaleza del asunto y las acciones que se espera que tome la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

La comunicación con la Administración y, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, puede ocurrir en una forma menos estructurada y los asuntos pueden ser comunicados de forma verbal. Esta norma requiere que el auditor ejerza el juicio profesional al determinar cuándo

la comunicación verbal de un asunto puede no ser adecuado y es apropiado comunicarlo de forma escrita. Además, se requiere que ciertos asuntos se comuniquen de forma escrita, tal como se establece en esta norma.

- 1.8.5. En algunos casos, todos los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad participan en su Administración, como, por ejemplo, una EMC en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de Gobierno Corporativo. En estos casos, si los asuntos previstos en esta norma se comunican con el responsable o responsables de la Administración y esas mismas personas ejercen como responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichos asuntos de nuevo con tales personas en su función de responsables del Gobierno Corporativo. No obstante, el auditor deberá estar satisfecho de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor informaría como responsables del Gobierno Corporativo de la entidad han sido informados.
- 1.8.6. Cuando las respuestas a las consultas de la Administración, y en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad sobre un asunto en particular, sean inconsistentes, el auditor deberá investigar la inconsistencia.

Comunicaciones específicas en relación con el fraude

- 1.8.7. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, deberá comunicarse oportunamente con el nivel adecuado de Administración, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de los asuntos relevantes para sus responsabilidades.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el sector público, los requerimientos de informar sobre el fraude, con independencia de que este se descubra o no mediante el proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otra autoridad relacionadas.

- 1.8.8. A menos que lo prohíba la ley o regulación, el auditor deberá comunicar a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, de manera oportuna, si el auditor ha identificado o tiene sospechas de un fraude que involucre a:
- (a) La Administración, excepto cuando los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad participen en la Administración de la entidad;
 - (b) Empleados que tienen funciones significativas en el sistema de control interno de la entidad;
u
 - (c) Otras personas, cuando el fraude origine una representación incorrecta material en los estados financieros;
- 1.8.9. Si el auditor tiene sospechas de la existencia de fraude en el que esté involucrada la Administración, deberá discutir con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

1.9. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a ser documentados como

relevantes para esta Parte.

- 1.9.1. En la documentación de auditoría, el auditor deberá incluir las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la Administración, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.

2. Evidencia de auditoría y documentación

Contenido de esta Parte

La Parte 2 establece los requerimientos a ser aplicados durante toda la auditoría para:

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

Alcance de esta Parte

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

2.1. Objetivos

2.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión; y
- (b) Preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado del fundamento para el informe del auditor y proporcione evidencia de que la auditoría fue planificada y realizada de acuerdo con la NAGA para EMC y la ley o regulación aplicable.

2.2. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

2.2.1. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, permitiendo alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2.2.2. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. Depende de la evaluación realizada por el auditor de los riesgos de representación incorrecta material (cuanto mayores sean los riesgos evaluados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de esa evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar si es de baja calidad.

La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

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

de evidencia de auditoría. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es un asunto de juicio profesional.

2.3. Información a ser utilizada como evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría para sacar conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría se obtiene diseñando y aplicando procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material (ver Parte 6) y respondiendo a los riesgos evaluados de representación incorrecta material (ver Parte 7), así como procedimientos de otras Partes para cumplir con los requerimientos de la NAGA para EMC.

Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una representación incorrecta, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una representación incorrecta material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

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

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

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

Herramientas y Técnicas Automatizadas (HTA)

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

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

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

realización de procedimientos de auditoría puede resultar eficaz sin el uso de HTA.

El uso de HTA puede potencialmente crear sesgos o un riesgo general de dependencia excesiva de la información o del resultado del procedimiento de auditoría realizado. Por muy poderosas que sean estas herramientas, no sustituyen el conocimiento y el juicio profesional del auditor. Además, aunque el auditor puede tener acceso a una amplia gama de datos, incluso de diversas fuentes (es decir, mayor cantidad), el ejercicio del escepticismo profesional sigue siendo necesario para evaluar críticamente la evidencia de auditoría que surge del uso de datos y de los resultados del uso de HTA.

- 2.3.1. Al diseñar y realizar procedimientos de auditoría, el auditor deberá considerar la relevancia y fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia de auditoría, incluida la información obtenida de fuentes de información externa.

La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación bajo consideración. La relevancia de la información puede verse afectada por la dirección de la prueba.

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

- 2.3.2. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor deberá evaluar si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, según lo requieran las circunstancias:

- (a) Al obtener evidencia sobre la exactitud e integridad de la información; y
- (b) Al evaluar si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.

La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

- 2.3.3. Salvo que tenga motivos para considerar lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se le ha revelado al auditor, este deberá llevar a cabo investigaciones adicionales y determinar el efecto sobre el resto de la evidencia de auditoría obtenida.

- 2.3.4. El auditor deberá determinar qué modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría son necesarias si:

- (a) La evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

- (b) El auditor tiene dudas acerca de la fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia de auditoría.

2.4. Requerimientos generales de la documentación

La NAGA para EMC establece requerimientos de documentación generales en esta Parte y, según corresponda, requerimientos de documentación específicos en otras Partes. El requerimiento de documentación solo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias.

2.4.1. El auditor deberá preparar oportunamente documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de:

- (a) La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados de acuerdo con esta norma y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, incluido el registro de:
 - (i) Las características que identifican las partidas específicas o asuntos sobre los que se han realizado pruebas;
 - (ii) La persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo;
 - (iii) La persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.
- (b) Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y
- (c) Los asuntos significativos que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con la NAGA para EMC. La forma, el contenido y el alcance de la documentación de auditoría depende de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de los procedimientos que se llevan a cabo.

La documentación de auditoría puede estar en papel o en formato electrónico. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí mismas, no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado por el auditor o de las conclusiones alcanzadas por este, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

No es necesario incluir reemplazos de borradores de papeles de trabajo o de estados financieros en la documentación de auditoría.

No es necesario ni factible que el auditor documente cada asunto considerado, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Sin embargo, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que proporcione un registro suficiente y adecuado del fundamento para el informe del auditor y proporcione evidencia de que la auditoría fue planificada y realizada de acuerdo con la NAGA para EMC y la ley o regulación aplicable. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de asuntos cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

Asuntos significativos

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

Cuando el socio del trabajo realiza todo el trabajo de auditoría

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

Herramientas y Técnicas Automatizadas

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

- 2.4.2. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión de la auditoría con respecto a un asunto significativo, el auditor deberá documentar el modo en que trató dicha incongruencia.
- 2.4.3. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de esta norma, el auditor deberá documentar el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación.
- 2.4.4. El auditor deberá documentar las discusiones sobre asuntos significativos mantenidas con la Administración y, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de los asuntos significativos tratados, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

Documentación de comunicaciones

- 2.4.5. En el caso de que los asuntos a ser comunicados por esta norma lo sean verbalmente, el auditor las deberá incluir en la documentación de auditoría, indicando la oportunidad en la que fueron comunicadas y la persona o personas a las que se dirigieron dicha comunicación.
- 2.4.6. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor deberá conservar una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los asuntos que surgen durante la auditoría.

3. Gestión de la calidad del trabajo

Contenido de esta Parte

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

Alcance de esta Parte

De acuerdo con la NGC 1, la firma es responsable de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad para auditorías de estados financieros, que proporcione a la firma una seguridad razonable de que:

- La firma y su personal cumplen con sus responsabilidades de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los trabajos de acuerdo con esas normas y requerimientos; y
- Los informes del trabajo emitidos son adecuados según las circunstancias.

El equipo del trabajo, dirigido por el socio del trabajo, es responsable dentro del contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de:

- Implementar las respuestas de la firma a los riesgos de la calidad que aplican a un trabajo de auditoría usando la información comunicada u obtenida por la firma;
- Determinar si se necesitan respuestas adicionales en el trabajo más allá de las de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría, dada la naturaleza y las circunstancias del trabajo; y
- Comunicar a la firma información sobre el trabajo de auditoría que se requiere que sea comunicada por las políticas o procedimientos de la firma para respaldar el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad de la firma.

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

3.1. Objetivo

3.1.1. El objetivo del auditor es gestionar la calidad en el trabajo para obtener una seguridad razonable de que se ha logrado la calidad, de manera que:

- (a) El auditor ha cumplido con sus responsabilidades, y ha realizado la auditoría de acuerdo con esta norma y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) El informe emitido por el auditor es adecuado en las circunstancias.

3.2. Las responsabilidades del socio del trabajo

Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad

3.2.1. El socio del trabajo deberá:

- (a) Asumir la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad del trabajo de auditoría, incluyendo su participación suficiente y adecuada en todo el trabajo de auditoría de modo que tenga el fundamento para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones

alcanzadas son adecuados en las circunstancias; y

- (b) Asumir la responsabilidad de que se tomen acciones claras, consistentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma con la calidad. y

La responsabilidad del socio del trabajo de gestionar y alcanzar la calidad está respaldada por una cultura de la firma que demuestra un compromiso con la calidad.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

3.2.2. Al asumir la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad del trabajo de auditoría, el socio del trabajo deberá determinar si la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección, supervisión y revisión:

- (a) responden a la naturaleza y circunstancias del trabajo y de los recursos asignados; y
- (b) se planifican y llevan a cabo de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma, esta norma y los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

Participación suficiente y adecuada

Estar involucrado suficiente y adecuadamente en todo el trabajo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del trabajo, puede ser demostrado por el socio del trabajo de diferentes maneras, incluyendo:

- *Informar a las personas asignadas sobre la naturaleza y autoridad de sus responsabilidades, el alcance del trabajo que se le asigna y los objetivos del mismo; y proporcionar cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.*
- *Dirección y supervisión de las personas asignadas.*
- *Revisión del trabajo de los equipos para evaluar las conclusiones alcanzadas.*

Dirección, supervisión y revisión

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

- *La experiencia previa del miembro del equipo del trabajo con la entidad y con el área a ser auditada.*
- *Los riesgos evaluados de representación incorrecta material. Un riesgo mayor evaluado de representación incorrecta material puede requerir un incremento correspondiente en el alcance y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, y una revisión más detallada de su trabajo.*
- *La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo del trabajo que realiza el trabajo de auditoría.*

3.2.3. El socio del trabajo deberá asumir la responsabilidad de establecer y comunicar a los miembros del equipo del trabajo el comportamiento esperado de los miembros del equipo del trabajo, incluyendo enfatizar:

- (a) Que todos los miembros del equipo del trabajo son responsables de contribuir a la gestión y el logro de la calidad en el trabajo;

- (b) La importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;
- (c) La importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del trabajo, y apoyar la capacidad de los miembros del equipo del trabajo para plantear inquietudes sin temor a represalias; y
- (d) La importancia de ejercer el escepticismo profesional durante todo el trabajo de auditoría.

Al abordar los requerimientos de los apartados 3.2.2 y 3.2.3, el socio del trabajo puede comunicar directamente a los miembros del equipo del trabajo y reforzar esta comunicación por medio de la conducta y acciones (por decir, predicando con el ejemplo).

Requerimientos de ética aplicables

3.2.4. El socio del trabajo deberá tener un entendimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos aquellos relacionados con la independencia, que son aplicables dada la naturaleza y circunstancias del trabajo de auditoría.

3.2.5. Si llegan a la atención del socio del trabajo asuntos que indiquen que existe una amenaza al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o que no se han cumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del trabajo deberá tomar medidas, que incluyen:

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

Si no hay otras personas en la firma con quienes consultar, el socio del trabajo puede consultar con otras personas fuera de la firma, tal como profesionales experimentados en otras firmas o el organismo profesional de contabilidad del cual el socio del trabajo es miembro.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

3.2.6. Durante todo el trabajo de auditoría, el socio del trabajo deberá:

- (a) Asumir la responsabilidad de que otros miembros del equipo del trabajo hayan sido informados de los requerimientos de ética aplicables y de las políticas o procedimientos relacionados de la firma para identificar, evaluar y abordar amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; y
- (b) Permanecer alerta, mediante la observación y la realización de indagaciones, según sea necesario, ante incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del trabajo.

Recursos del trabajo

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

- (a) Determinar que:
 - (i) Se asignan o ponen a disposición del equipo del trabajo recursos suficientes y adecuados de manera oportuna; y
 - (ii) Los miembros del equipo del trabajo, y los expertos externos del auditor, tienen

colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar el trabajo de auditoría.

- (b) Si no se cumplen las condiciones en (a), el socio del trabajo deberá tomar las medidas adecuadas.

Otras responsabilidades del socio del trabajo

3.2.8. El socio del trabajo deberá:

- (a) Obtener un entendimiento de la información del proceso de monitoreo y remediación de la firma, conforme lo comunica la firma, incluida, en su caso, la información del proceso de monitoreo y remediación de la red y a través de las firmas de la red, y:
- (i) Determinar la relevancia y el efecto de esa información en el trabajo de auditoría; y
 - (ii) Llevar a cabo las acciones adecuadas; y
- (b) Permanecer alerta a los asuntos que puedan ser relevantes para el proceso de monitoreo y remediación de la firma y comunicar esa información a los responsables del proceso.

3.2.9. El socio del trabajo deberá:

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

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

La consulta puede ser adecuada, o requerida por las políticas o procedimientos de la firma, cuando existen:

- *Asuntos que son complejos o desconocidos;*
- *Riesgos significativos;*
- *Transacciones significativas que están fuera el curso normal de negocios o que de otra manera parecen ser inusuales;*
- *Limitaciones impuestas por la Administración; o*
- *Incumplimiento con la ley o regulación.*

Pueden surgir diferencias de opinión dentro del equipo del trabajo, o entre el equipo del trabajo y el revisor de la calidad del trabajo, o incluso con las personas que realizan actividades dentro del

sistema de gestión de la calidad de la firma, como los responsables de proporcionar las consultas.

Al considerar asuntos relacionados con diferencias de opinión, o asuntos difíciles o contenciosos, el socio del trabajo también puede considerar si el uso de la NAGA para EMC continúa siendo adecuado.

- 3.2.10. Para los trabajos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del trabajo, el socio del trabajo deberá determinar que se ha designado un revisor de la calidad del trabajo y:
- Cooperar con el revisor de calidad del trabajo;
 - Discutir asuntos significativos y juicios significativos que surjan durante la auditoría con el revisor de calidad del trabajo; y
 - No poner fecha en el informe del auditor antes de que se complete la revisión de la calidad del trabajo.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

3.2.11. El socio del trabajo deberá revisar la documentación de auditoría en determinados momentos durante el trabajo de auditoría, incluida la documentación de:

- Asuntos significativos;
- Juicios significativos y las conclusiones alcanzadas; y
- Otros asuntos que, juicio profesional del socio del trabajo, son relevantes para las responsabilidades del socio el trabajo.

El socio del trabajo ejerce el juicio profesional al determinar los asuntos a revisar, por ejemplo, con fundamento en:

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

3.2.12. El socio del trabajo deberá revisar, antes de su emisión, cualquier comunicación formal escrita a la Administración, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad o a las autoridades regulatorias.

3.3. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a ser documentados como relevantes para esta Parte.

3.3.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:

- Asuntos identificados, discusiones relevantes y conclusiones alcanzadas con respecto al cumplimiento de responsabilidades de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los requerimientos de independencia aplicables.
- Si el trabajo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del trabajo, si esa revisión se

completó en la fecha del informe del auditor o antes.

4. Aceptación o continuidad de un trabajo de auditoría y trabajos de auditoría iniciales

Contenido de esta Parte

La Parte 4 establece las responsabilidades del auditor para:

- Acordar los términos del trabajo de auditoría con la Administración y, cuando corresponda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. Esto incluye establecer que existen ciertas condiciones previas para una auditoría.
- Determinar que el uso de la NAGA para EMC es adecuado para el trabajo de auditoría.

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

Alcance de esta Parte

La Parte A de esta norma establece el ámbito de aplicación para determinar el uso apropiado de la NAGA para EMC. Esta Parte establece las obligaciones del socio del trabajo para el uso de esta norma como parte de los procedimientos de aceptación o continuidad de la firma para un trabajo de auditoría de una EMC.

La información y evidencia de auditoría obtenida durante los procedimientos de aceptación y continuidad del cliente se utiliza para determinar que la NAGA para EMC es adecuada para el trabajo de auditoría e informa los procedimientos del auditor al planificar la auditoría y para la identificación y evaluación de los riesgos.

El Prefacio establece que esta norma parte de la premisa de que la firma está sujeta a la NGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. La NGC 1, requiere que la firma establezca los objetivos de la calidad que abordan la aceptación y continuidad de la relación con los clientes y los trabajos específicos. Además, el cumplimiento de la NGC 1 puede requerir que las firmas de auditoría cuenten con políticas o procedimientos para abordar otros asuntos de relevancia para esta Parte.

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

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

4.1. Objetivos

4.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Aceptar o continuar un trabajo de auditoría únicamente cuando las bases sobre las que la auditoría se va a realizar, incluyen:
 - (i) Establecer que las condiciones previas estén presentes para una auditoría; y

- (ii) Confirmar que existe un entendimiento común entre el auditor y la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad acerca de los términos del trabajo de auditoría.
- (b) Para trabajos de auditoría iniciales, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - (i) Los saldos de apertura contienen representaciones incorrectas que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - (ii) Se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en estas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

4.2. Condiciones previas a la auditoría

4.2.1. Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor deberá:

- (a) Determinar si el marco de preparación y presentación de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable;
- (b) Obtener la confirmación de la Administración de que esta reconoce y comprende su responsabilidad por:
 - (i) La preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable.
 - (ii) Los controles que la Administración considere necesarios para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error, y
 - (iii) Proporcionarle al auditor:
 - a. Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la Administración que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - b. Información adicional que pueda solicitar el auditor a la Administración para los fines de la auditoría; y
 - c. Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

4.2.2. Si no están presentes las condiciones previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la Administración. A menos que sea requerido por la ley o regulación, el auditor no deberá aceptar el trabajo de auditoría propuesto:

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

4.2.3. Si la Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad imponen una

limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que la limitación resultará en una abstención de opinión sobre los estados financieros, el auditor no deberá aceptar dicho trabajo con limitaciones como un trabajo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

4.3. Consideraciones en la aceptación o continuidad del trabajo

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

4.3.1. El socio del trabajo deberá determinar que:

- (a) Se han seguido las políticas o procedimientos de la firma con respecto a la aceptación y continuidad del trabajo de auditoría;⁸ y,
- (b) Las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad del trabajo de auditoría, incluido que el trabajo de auditoría se realiza utilizando la NAGA para EMC de acuerdo con la Parte A de esta norma.

La Parte A establece los asuntos relevantes para la determinación del socio del trabajo sobre el uso adecuado de la NAGA para EMC, en particular en relación con las limitaciones para el uso de la norma.

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

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

- (a) Si los usuarios pueden interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser este el caso,
- (b) Si una explicación adicional en el informe del auditor puede mitigar un posible malentendido.

4.3.3. Si el auditor concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no deberá aceptar el trabajo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Una auditoría realizada de acuerdo con esas disposiciones legales o reglamentarias no cumple con la NAGA para EMC. En consecuencia, el auditor no deberá incluir ninguna referencia en el informe del auditor a que la auditoría se haya

⁸ La NGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros*, en el apartado 30 establece las responsabilidades de la firma de auditoría para establecer objetivos de calidad para la aceptación de trabajos específicos, incluyendo juicios relacionados con las prioridades financieras y operativas de la firma al decidir aceptar o continuar trabajos específicos.

realizado de acuerdo con esta NAGA para EMC.

4.4. Términos del trabajo de auditoría

- 4.4.1. El auditor deberá acordar los términos del trabajo de auditoría con la Administración y, cuando corresponda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

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

El Anexo 2 presenta una carta de contratación ilustrativa.

- 4.4.2. En las auditorías recurrentes, el auditor deberá evaluar si las circunstancias requieren la modificación de los términos del trabajo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del trabajo de auditoría.
- 4.4.3. El auditor no deberá aceptar una modificación de los términos del trabajo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello.
- 4.4.4. Si, antes de finalizar el trabajo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el trabajo de auditoría en un trabajo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor deberá determinar si existe una justificación razonable para ello.

Antes de acordar cambiar de un trabajo de auditoría a un trabajo de revisión o servicio relacionado, el auditor puede necesitar evaluar cualquier implicación legal o contractual del cambio.

- 4.4.5. Si se cambian los términos del trabajo de auditoría, el auditor y la Administración deberán acordar y hacer constar los nuevos términos del trabajo en una carta de contratación u otra forma adecuada de acuerdo escrito.
- 4.4.6. Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del trabajo de auditoría y la Administración no le permite continuar con el trabajo de auditoría original, el auditor deberá proceder del siguiente modo:
- (a) Renunciar al trabajo de auditoría cuando sea posible bajo las disposiciones legales o reglamentarias; y
 - (b) Determinar si hay alguna obligación, ya sea contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, como los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, propietarios o reguladores.

4.5. Trabajos iniciales de auditoría

- 4.5.1. Si el trabajo es una auditoría inicial y ha habido un cambio de auditor, el auditor deberá comunicarse con el auditor predecesor, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.
- 4.5.2. El auditor deberá leer los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe del auditor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
- 4.5.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y este expresó una opinión modificada, el auditor deberá evaluar el efecto que el asunto que originó la modificación tiene en la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los

estados financieros del periodo actual.⁹

4.5.4. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹⁰ sobre si los saldos de apertura contienen representaciones incorrectas que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante:

- (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
- (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
- (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos:
 - (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de asuntos tales como:

- *Las políticas contables aplicadas por la entidad.*
- *La naturaleza de los saldos contables, clases de transacciones y de información a revelar y los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del periodo actual.*
- *Lo significativo de los saldos de apertura relativos a los estados financieros del periodo actual.*
- *Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en caso afirmativo, si se modificó la opinión del auditor predecesor.*

4.5.5. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen representaciones incorrectas que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual.¹¹

4.5.6 El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y si cualquier cambio en las políticas contables se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.¹²

⁹ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.9.

¹⁰ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.6.

¹¹ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.7.

¹² Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.8.

4.6. Requerimientos específicos de comunicación

Comunicación con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad

4.6.1. El auditor deberá comunicar a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad:

- (a) Las responsabilidades del auditor para formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la Administración; y
- (b) Que las responsabilidades del auditor no eximen a la Administración ni a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad de sus responsabilidades de supervisión de la preparación de los estados financieros.

4.7. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a ser documentados como relevantes para esta Parte.

4.7.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría los asuntos identificados claves, las discusiones relevantes y las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y el trabajo de auditoría.

4.7.2. El auditor deberá documentar el fundamento de la determinación hecha para usar la NAGA para EMC.

4.7.3. El auditor deberá documentar los cambios, si los hubiere, a la determinación del uso de la NAGA para EMC si llega a la atención del auditor más información durante la auditoría que pueda cambiar el juicio profesional hecho al respecto.

4.7.4. El auditor deberá registrar en una carta de contratación de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito:

- (a) Que la auditoría se realizará utilizando la NAGA para EMC;
- (b) El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
- (c) Las respectivas responsabilidades del auditor y de la Administración;
- (d) La identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros;
- (e) Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor; y
- (f) Una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

4.7.5. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del trabajo de auditoría que se mencionan en esta norma, el auditor no necesita hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la Administración reconoce y comprende sus responsabilidades.

5. Planificación

Contenido de esta Parte

La Parte 5 establece: la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría (incluyendo realizar una discusión con el equipo del trabajo), y; el concepto de materialidad al planificar y realizar la auditoría.

Alcance de esta Parte

La planificación no es una fase discreta de la auditoría, sino más bien un proceso continuo e iterativo que se actualiza y modifica, según sea necesario, durante toda la auditoría. La Parte 6, identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, y la Parte 7, responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, también son relevantes para esta Parte.

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

5.1. Objetivos

5.1.1. Los objetivos del auditor son:

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

5.2. Actividades de planificación

La naturaleza, oportunidad y alcance de las actividades de planificación variarán según la naturaleza y circunstancias de la entidad, la dimensión y naturaleza del equipo del trabajo, la experiencia previa del equipo del trabajo con la entidad y cualquier cambio en las circunstancias que se produzcan durante la realización del trabajo de auditoría.

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

5.2.1. El auditor deberá establecer el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría e:

- (a) Identificar las características del trabajo que definen su alcance;
- (b) Determinar los objetivos de los informes a emitir con el fin de planificar la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- (c) Considerar los factores que, según el juicio del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del trabajo;
- (d) Considerar los resultados de las actividades preliminares del trabajo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados para esta entidad por el socio del trabajo; y
- (e) Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a ser realizados y los recursos necesarios para efectuar la auditoría, incluida la determinación de si se necesitan expertos.

Establecer el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría no necesita ser un ejercicio complicado o que requiera mucho tiempo. Por ejemplo, un breve memorándum preparado al finalizar la auditoría anterior, basado en la revisión de los papeles de trabajo y resaltando los asuntos identificados en la auditoría recién completada, actualizado en el periodo actual basado en discusiones con el propietario-gerente, puede servir como documentación del alcance, oportunidad y la dirección para el trabajo de auditoría actual. Pueden usarse los programas de auditoría estándar o las listas de verificación creadas sobre la base del supuesto de pocos controles identificados, como es probable que sea el caso en una entidad menos compleja, siempre que se adapten a las circunstancias del trabajo, incluidas las evaluaciones de riesgo del auditor.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

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

5.2.3. El auditor deberá planificar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, así como la revisión de su trabajo.

5.2.4. El socio del trabajo deberá considerar la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad al planificar y realizar la auditoría.

5.2.5. Cuando la información utilizada para planificar y realizar la auditoría se haya obtenido de la experiencia previa con la entidad, o de auditorías anteriores, el auditor deberá evaluar si dicha información sigue siendo relevante y confiable como evidencia de auditoría en el periodo actual.

5.2.6. El auditor deberá actualizar y cambiar el alcance, la oportunidad y la dirección según sea necesario durante la auditoría.

Discusiones del equipo del trabajo

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

5.2.7. El socio del trabajo y otros miembros clave del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a contener representaciones incorrectas materiales, incluida:

- (a) La aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.
- (b) Cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles a contener representaciones incorrectas materiales debido a fraude, incluyendo cómo puede ocurrir el fraude y cómo el fraude o el error pueden surgir de las relaciones o transacciones con partes relacionadas.

Las discusiones entre el equipo del trabajo deberán ocurrir dejando de lado las creencias que el equipo del trabajo pueda tener de que la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad son honestos y tienen integridad.

La discusión del equipo del trabajo también puede incluir otros asuntos relacionados con la auditoría, tales como los aspectos logísticos, operativos y de otro tipo (como cuando los riesgos de representación incorrecta material puedan haber cambiado con respecto a años anteriores o asuntos relacionados con los requerimientos de ética aplicables, incluida la independencia) y la

oportunidad de ejecución de la auditoría y de las comunicaciones que se requieren.

5.2.8. Cuando haya miembros del equipo del trabajo que no participen en la discusión, el socio del trabajo deberá determinar los asuntos a ser comunicados a esos miembros.

Utilización del trabajo de un experto de la Administración

5.2.9. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la Administración, el auditor deberá tomar en cuenta la significancia del trabajo de dicho experto para los fines del auditor:

- (a) Evaluar la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto; y
- (b) Obtener un entendimiento del trabajo de dicho experto.

Evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la Administración

La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la Administración. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la Administración para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la Administración. Los asuntos relevantes para evaluar la competencia, capacidades y objetividad de un experto de la Administración pueden incluir si el trabajo de ese experto está sujeto a normas de desempeño técnico u otros requerimientos profesionales o de la industria.

Obtención de un entendimiento del trabajo del experto de la Administración

Al obtener un entendimiento del trabajo del experto de la Administración, evaluar el acuerdo entre la entidad y ese experto puede ayudar al auditor a determinar lo adecuado de lo siguiente, para los fines del auditor:

- *La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.*
- *Las funciones y responsabilidades respectivas de la Administración y del experto; y*
- *La naturaleza, la oportunidad y el alcance de la comunicación entre la Administración y el experto, incluida la forma de cualquier informe a ser proporcionado por el experto.*

Determinar si usar el trabajo del experto del auditor

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

Si la preparación de los estados financieros implica el uso de un experto en un campo diferente al de la contabilidad, el auditor, que es experto en contabilidad y auditoría, puede no poseer la experiencia necesaria para auditar esos estados financieros. La determinación del auditor sobre si utilizar el trabajo de un experto del auditor y, de ser así, cuándo y en qué medida, ayuda al auditor a cumplir los requerimientos de los apartados 3.2.7. y 5.2.1.(e). A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar modificar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

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

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

- (a) La naturaleza del asunto con el que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (b) Los riesgos de representación incorrecta material en el asunto con el que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- (c) Lo significativo del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
- (d) El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
- (e) Si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de gestión de la calidad de la firma.

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

- (a) Evaluar si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto;
- (b) Obtener suficiente conocimiento del campo de especialización del experto para permitir al auditor determinar la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor, y evaluar la idoneidad de ese trabajo para los fines del auditor; y
- (c) Acordar, por escrito cuando corresponda, la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto, las respectivas funciones y responsabilidades del auditor y de ese experto, la naturaleza, oportunidad y alcance de las comunicaciones y la necesidad de que el experto observe los requerimientos de confidencialidad.

5.3. Importancia relativa (materialidad)

5.3.1. El auditor deberá determinar la importancia relativa para los estados financieros como un todo.

Materialidad en el contexto de una auditoría

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

La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.

El juicio profesional del auditor sobre las representaciones incorrectas a ser consideradas materiales proporciona un fundamento para:

- *Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material;*
- *Identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material; y*
- *Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría posteriores.*

Uso de puntos de referencia para determinar la materialidad de los estados financieros como un todo

A menudo, se aplica un porcentaje a un índice de referencia elegido como punto de partida para determinar la importancia relativa de los estados financieros como un todo. Los factores que pueden afectar la identificación de un punto de referencia adecuado incluyen los siguientes:

- *Los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos ordinarios, gastos);*
- *Si existen elementos en los que suele centrarse la atención de los usuarios;*
- *La naturaleza de la entidad, dónde se encuentra la entidad en su ciclo de vida y la industria y el entorno económico en el que opera la entidad;*
- *La estructura de propiedad de la entidad y la forma en que se financia. Por ejemplo, si una entidad se financia únicamente con deuda en lugar de capital, los usuarios pueden poner más énfasis en los activos y los derechos sobre ellos que en las ganancias de la entidad; y*
- *La volatilidad relativa del índice de referencia.*

Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como la utilidad antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio total o el activo neto. Las utilidades de operaciones continuas antes de impuestos se utilizan a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando la utilidad de operaciones continuas antes de impuestos es volátil, otros puntos de referencia pueden ser más adecuados, tal como la utilidad bruta o los ingresos ordinarios totales. Para una organización sin fines de lucro, un punto de referencia como ingresos ordinarios, gastos, activos o patrimonio puede ser más relevante.

Cuando la utilidad antes de impuestos de las operaciones continuadas de una entidad es meramente nominativo, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte de la utilidad antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, la utilidad antes de tal remuneración e impuestos.

Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de modo que un porcentaje aplicado a las utilidades antes de impuestos de las operaciones continuas será normalmente mayor que un porcentaje aplicado a los ingresos ordinarios totales.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros

pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la materialidad para los estados financieros como un todo en una auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público está, por tanto, influenciada por la ley, regulación u otra autoridad, y por las necesidades de información financiera de los legisladores y el público en relación con los programas del sector público.

En la auditoría de una entidad del sector público, el costo total o el costo neto (gastos menos ingresos ordinarios o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público tiene la custodia de activos públicos, los activos pueden ser un punto de referencia apropiado.

- 5.3.2. El auditor también deberá determinar el nivel o niveles de importancia relativa a ser aplicados a clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar para las cuales hay representaciones incorrectas de importes menores a la importancia relativa para los estados financieros como un todo, que podría esperarse razonablemente que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman sobre la base de los estados financieros.
- 5.3.3. El auditor deberá determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de evaluar los riesgos de representación incorrecta material y de determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría.

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

La determinación de la materialidad para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el entendimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la identificación y evaluación del riesgo, y por la naturaleza y alcance de las representaciones incorrectas identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las representaciones incorrectas en el periodo actual.

Representaciones incorrectas claramente triviales

La Parte 7 requiere del auditor que acumule las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente triviales. Durante la planificación, el auditor puede determinar un importe por debajo del cual las representaciones incorrectas de los estados financieros individuales se consideran claramente triviales, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros.

- 5.3.4. Si llega al conocimiento del auditor información durante la auditoría que habría causado que hubiera determinado inicialmente un importe (o importes) diferente, el auditor deberá modificar la materialidad para los estados financieros como un todo (y, si corresponde, el nivel de materialidad

o niveles para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar).

- 5.3.5. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros como un todo (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar), deberá determinar si es necesario modificar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

5.4. Requerimientos específicos de comunicación

- 5.4.1. El auditor deberá comunicar a la Administración, y en su caso, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, una descripción general del alcance, oportunidad y la dirección planificados de la auditoría.

5.5. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a ser documentados como relevantes para esta Parte.

- 5.5.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría una descripción del alcance, oportunidad y dirección de la auditoría, incluyendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a realizar, y los cambios significativos realizados durante la auditoría, junto con las razones de esos cambios.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

- 5.5.2. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría, los asuntos discutidos entre el equipo del trabajo y las decisiones significativas alcanzadas, incluidas las decisiones significativas con respecto a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a contener representaciones incorrectas materiales debido a fraude.

- 5.5.3. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:

- (a) Los siguientes importes y los factores considerados en su determinación (incluidas las modificaciones que correspondan):
 - (i) Materialidad para los estados financieros como un todo;
 - (ii) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de materialidad para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar; y
 - (iii) La materialidad para la ejecución del trabajo.
- b) La cantidad por debajo de la cual las representaciones incorrectas se considerarían claramente triviales.

6. Identificación y evaluación de riesgos

Contenido de esta Parte

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

- Obtener un entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad;
- Identificar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros y en las afirmaciones, ya sea debido a fraude o error; y
- Evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control.

El Anexo 3 ilustra la naturaleza iterativa de la identificación y evaluación de riesgos del auditor.

Alcance de esta Parte

Esta Parte trata de la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros, lo que proporciona la base para los procedimientos de auditoría realizados para responder a los riesgos evaluados en la Parte 7. La Parte 5 establece las obligaciones del auditor para planificar las actividades, incluidos los requerimientos para la discusión con el equipo del trabajo.

6.1. Objetivos

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

El entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad permiten al auditor identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material. El proceso de identificación y evaluación de riesgos del auditor es iterativo y dinámico.

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

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

- (a) La identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material, ya sea debido a fraude o error, en los estados financieros y en la afirmación; y
- (b) El diseño de procedimientos de auditoría posteriores.

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

Algunas entidades menos complejas, y en particular las entidades dirigidas por el propietario-gerente pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados o pueden haber establecido

procesos o sistemas con documentación limitada o con faltas de congruencia en la forma en que se llevan a cabo.

Cuando esos sistemas y procesos carezcan de formalidad, todavía son necesarios los procedimientos descritos en el apartado 6.2.3.

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

6.2.2. Al obtener evidencia de auditoría para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, y diseñar procedimientos de auditoría posteriores, el auditor deberá considerar información de:

- (a) Los procedimientos de aceptación o continuidad; y
- (b) Cuando corresponda, otros trabajos realizados por el socio del trabajo para la entidad.

6.2.3. Los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material deberán incluir:

- (a) Indagaciones ante la Administración y otras personas apropiadas dentro de la entidad;
- (b) procedimientos analíticos; y
- (c) observación e inspección.

No se requiere que el auditor realice todos estos procedimientos para cada aspecto del entendimiento del auditor requerido por esta Parte.

Los procedimientos analíticos realizados como procedimiento para identificar y evaluar riesgos de representaciones incorrectas materiales ayudan a identificar inconsistencias, transacciones o hechos inusuales e importes, índices y tendencias que indican asuntos que pueden tener implicaciones de auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden facilitar al auditor la identificación de riesgos de representación incorrecta material, especialmente los debidos a fraude, incluidos los relativos a cuentas de ingresos ordinarios.

Los procedimientos analíticos realizados como parte de la identificación y evaluación de riesgos pueden incluir información tanto financiera (por ejemplo, precio de venta) como no financiera (por ejemplo, volumen de bienes vendidos) y el uso de datos agregados a un alto nivel. El auditor puede realizar una comparación simple de información, como el cambio en los saldos de cuentas de los saldos en períodos anteriores, para identificar áreas potenciales de mayor riesgo.

La observación y la inspección pueden dar soporte, corroborar o contradecir a las indagaciones ante la Administración y ante otras personas y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Cuando las políticas o procedimientos no están documentados, o los controles de la entidad carecen de formalidad, el auditor aún puede obtener alguna evidencia de auditoría para apoyar la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material mediante la observación o inspección del desempeño del control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

Herramientas y Técnicas Automatizadas

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

- 6.2.4. Al diseñar y realizar procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, el auditor deberá considerar los posibles riesgos de representación incorrecta material que surjan de:
- (a) Fraude o error;
 - (b) Relaciones y transacciones con partes relacionadas; y
 - (c) Hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en marcha.

Fraude

La preparación y presentación de información financiera fraudulenta implica representaciones incorrectas intencionales, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de los estados financieros. La preparación y presentación de información financiera fraudulenta a menudo implica que la Administración haga caso omiso de los controles que, de otro modo, pueden parecer como que están operando de manera eficaz, tal como registrar asientos de diario ficticios cerca del final del período de preparación y presentación de la información financiera.

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

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

En una EMC pueden haber diferentes factores de riesgo de fraude que en entidades más complejas. Por un lado, la Administración o el propietario-gerente pueden ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad más compleja, lo que puede compensar oportunidades más limitadas de segregación de funciones. Por otro lado, una menor segregación de funciones y una participación más directa de la Administración o del propietario-gerente pueden brindar a la Administración o al propietario-gerente una mayor oportunidad de hacer caso omiso de los controles y cometer fraude.

Las EMC, incluidos los propietarios-gerentes también pueden tener diferentes presiones o incentivos para cometer fraude que la Administración en entidades más complejas. El Anexo 4 establece los factores de riesgo de fraude relevantes para entidades menos complejas.

Partes relacionadas

En algunas EMC, las transacciones con partes relacionadas entre propietarios-gerentes y familiares cercanos pueden ser comunes, en particular en entidades de propiedad cerrada. Estas transacciones no podrían realizarse en términos y condiciones normales de mercado; por ejemplo, algunas transacciones con partes relacionadas pueden realizarse sin intercambio de contraprestación, o por una contraprestación significativamente diferente del valor razonable.

Empresa en marcha

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

- 6.2.5. Si la opinión de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior fue modificada, el auditor deberá evaluar el efecto en los estados financieros del año en curso al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material.

6.3. Entendimiento de los aspectos relevantes de la entidad

El entendimiento del auditor de los aspectos relevantes de la entidad, incluida la entidad y su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, establece un marco de referencia en el que el auditor identifica y evalúa los riesgos de representación incorrecta material, y también informa cómo el auditor planifica y realiza procedimientos de auditoría posteriores.

Indagaciones ante la Administración y ante otras personas de la entidad

- 6.3.1. El auditor deberá indagar con la Administración y, cuando proceda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, lo referente a:

- (a) Cómo la entidad identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros y cómo se abordan;
- (b) Los riesgos de fraude en la entidad y los controles que la Administración ha establecido para mitigar estos riesgos;
- (c) La naturaleza y el alcance de la participación directa de la Administración en operaciones u otras actividades que pueden ayudar a la Administración a prevenir o detectar representaciones incorrectas en la información contable o identificar controles que no están operando según lo previsto.
- (d) La identidad de las partes relacionadas a la entidad, incluido:
 - (i) cambios respecto del período anterior;
 - (ii) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes relacionadas;

y

- (iii) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes relacionadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y finalidad de esas transacciones; y
- (e) si la entidad cumple con las leyes o regulaciones que pueden tener un efecto en los estados financieros, y si ha habido alguna correspondencia con autoridades regulatorias o de otorgamiento de licencias relevantes que puedan ser relevantes para los estados financieros.
- (f) el fundamento para el uso previsto de la base contable de empresa en marcha, si existen hechos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y, de ser así, los planes de la Administración para abordarlos.

Las indagaciones con la Administración y, cuando corresponda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, ayudan al auditor a identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material y responder a esos riesgos.

Indagaciones sobre como la entidad identifica y evalúa los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, pueden ayudar al auditor a entender:

- *Si existen riesgos de negocio identificados;*
- *Si la entidad ha respondido a esos riesgos y cómo;*
- *Si los riesgos que enfrenta la entidad han sido identificados, evaluados y abordados según sea apropiado a la naturaleza y circunstancias de la entidad.*

Las indagaciones sobre los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude en la entidad pueden ayudar al auditor a entender:

- *La evaluación realizada por la Administración del riesgo de que los estados financieros puedan contener representaciones incorrectas materiales debido a fraude, incluidas la naturaleza, el alcance y la frecuencia de dichas evaluaciones;*
- *El proceso seguido por la Administración para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la Administración haya identificado o sobre el que haya sido informada, o las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude;*
- *En su caso, la comunicación por la Administración a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad.*

Indagar sobre cómo la Administración realiza actividades para prevenir o detectar representaciones incorrectas en la información contable e identificar los controles que no funcionan según lo previsto puede incluir indagar sobre qué información utiliza la Administración y la base sobre la cual la Administración considera que la información es suficientemente fiable, así como indagar sobre cómo se subsanan las deficiencias. Estas indagaciones ayudan al auditor a entender si los otros aspectos del sistema de control interno de la entidad están presentes y funcionando según sea adecuado para las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad.

Cuando se aplica la base contable de empresa en marcha, los estados financieros se preparan bajo

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

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

6.3.2. El auditor deberá compartir con otros miembros del equipo del trabajo la información relevante obtenida sobre las partes relacionadas a la entidad.

6.3.3. El auditor deberá realizar indagaciones ante la Administración, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y, en su caso, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude real ocurrido, sospecha o imputación de fraude que afecte a la entidad.

Entendimiento de la entidad y de su entorno

6.3.4. El auditor deberá obtener un entendimiento de:

- (a) La estructura organizativa, propiedad y funciones de Gobierno Corporativo de la entidad y modelo de negocio.
- (b) La industria y otros factores externos que afecten a la entidad.
- (c) Cómo se mide el desempeño financiero de la entidad.
- (d) El marco legal y regulatorio aplicable a la entidad, y cómo la entidad está cumpliendo con ese marco.
- (e) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones o cambios en las estimaciones contables a ser reconocidas o reveladas.
- (f) Acuerdos o relaciones que puedan resultar en pasivos no reconocidos o compromisos futuros.

Conocer el modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a entender los objetivos y la estrategia de la entidad, y a entender los riesgos de negocio que la entidad asume y enfrenta. Conocer los riesgos de negocio de la entidad ayuda al auditor a identificar riesgos de representación incorrecta material, ya que la mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tienen consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Al obtener un entendimiento del modelo de negocios de la entidad, el auditor puede considerar cómo la entidad utiliza las TI.

Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector industrial, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar, incluyen los riesgos climáticos, las condiciones económicas generales, las tasas de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Al entender los acuerdos o relaciones que pueden resultar en pasivos no reconocidos o

compromisos futuros el auditor puede considerar la inspección de las actas de las reuniones y la correspondencia con el asesor legal y la inspección de las cuentas de gastos legales.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

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

Entender el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable

6.3.5. El auditor deberá obtener un entendimiento de:

- (a) El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, incluidos, para las estimaciones contables, los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos de presentación y de información a revelar relacionados y cómo se aplican en el contexto de la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno.
- (b) Las políticas contables de la entidad y las razones de cualquier cambio a las mismas.

6.3.6. El auditor deberá evaluar si las políticas contables de la entidad son adecuadas y consistentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Entender el sistema de control interno de la entidad

En las EMC, y en particular entidades con propietario-gerente, la forma en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad variará con el tamaño y la complejidad de la entidad. Cuando no existen procesos formales o políticas o procedimientos documentados, aún se requiere que el auditor obtenga un entendimiento sobre cómo la Administración, o cuando sea apropiado, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad previenen y detectan el fraude y el error, y usa el juicio profesional para determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos para obtener el adecuado entendimiento requerido.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

Entendimiento del entorno de control de la entidad

6.3.7. El auditor deberá:

- (a) Obtener un entendimiento del entorno de control relevante para la preparación de los estados financieros; y
- (b) Evaluar si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para el sistema de control interno considerando la naturaleza y complejidad de la entidad.

El entendimiento del auditor puede incluir:

- *Cómo la Administración, y cuando corresponda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad supervisan la entidad, demuestran integridad y valores éticos, por ejemplo, mediante la comunicación a los empleados sobre las expectativas de prácticas de negocio y comportamiento ético;*
- *La cultura de la entidad, incluyendo si la Administración apoya la honestidad y el comportamiento ético; y*
- *La asignación de autoridad y responsabilidad de la entidad;*
- *Cómo la entidad atrae, desarrolla y retiene a personas competentes; y*
- *Cuando corresponda, cómo los propietarios-gerentes participan activamente en el negocio y cómo esto puede afectar los riesgos que surgen del caso omiso de los controles por parte de la Administración debido a la falta de segregación de funciones.*

El entorno de control proporciona un fundamento general para la operación de los otros aspectos del sistema de control interno de la entidad, y las deficiencias pueden socavar el resto del sistema de control interno de la entidad. Aunque no previene o detecta y corrige directamente las representaciones incorrectas, puede influir en la eficacia de otros controles en el sistema de control interno. El entorno de control incluye las funciones del Gobierno Corporativo y de la Administración, así como las actitudes, grado de percepción y acciones de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y de la Administración en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para la entidad.

Debido a que el entorno de control es fundamental para el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia podría tener efectos invasivos en la preparación de los estados financieros. Por lo tanto, el entendimiento y la evaluación del auditor del entorno de control afectan la identificación y evaluación del auditor de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros, y también pueden afectar la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones, así como las repuestas del auditor a los riesgos identificados.

Algunos o todos los aspectos del entorno de control pueden no aplicar para una EMC o pueden ser menos formales. Por ejemplo, es posible que una EMC no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, por medio de la comunicación verbal y el ejemplo de la Administración.

Algunas entidades pueden estar dominadas por un solo individuo que puede ejercer una gran discrecionalidad. Las acciones y actitudes de ese individuo pueden tener un efecto invasivo sobre la cultura de la entidad que, a su vez, puede tener un efecto invasivo en el entorno de control. El dominio de la Administración por parte de un solo individuo en una EMC generalmente, en sí mismo, no indica una falla de la Administración para mostrar y comunicar una actitud adecuada con respecto al control interno y al proceso de preparación y presentación de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización de la Administración puede compensar los controles que de

otro modo serían deficientes y reducir el riesgo de fraude por parte de los empleados. Sin embargo, el dominio de la Administración por un solo individuo puede ser una potencial deficiencia de control, ya que existe la oportunidad de que la Administración haga caso omiso de los controles.

Entender el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros

6.3.8. Para clases significativas de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar significativos, el auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para preparar sus estados financieros, incluyendo:

- (a) Los registros contables y otros registros que respaldan las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar en los estados financieros;
- (b) Cómo se inician las transacciones y cómo la información sobre ellas se registra, procesa, corrige, en su caso, se incorpora al libro mayor y se informa en los estados financieros; y
- (c) Cómo se identifica, procesa y revela la información sobre hechos y condiciones, distintos de las transacciones; y
- (d) Los recursos de la entidad, incluido el entorno de las TI, relevantes a los apartados (a) a (c) anteriores;

Los asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento sobre el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros relacionados a las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos incluyen cómo:

- *Los datos o información relacionada con transacciones, otros hechos y condiciones se procesan;*
- *Se mantiene la integridad de esos datos o información; y*
- *Se utilizan los procesos de información, personal y otros recursos.*

El entendimiento del auditor puede obtenerse de varias formas y puede incluir:

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

Las EMC que cuenten con una participación directa de la Administración pueden no necesitar descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

El auditor también puede usar las HTA para obtener acceso directo o una descarga digital de las

bases de datos en el sistema de información de la entidad que almacenen registros contables de transacciones. Al aplicar las HTA a esta información, el auditor puede confirmar el entendimiento obtenido sobre cómo las transacciones fluyen a través del sistema de información al rastrear los asientos del diario u otros registros digitales relacionados con una transacción en particular, o una población completa de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el libro mayor. El análisis de conjuntos de transacciones completos o grandes también puede resultar en la identificación de variaciones de los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que puede resultar en la identificación de riesgos de representación incorrecta material.

6.3.9. Para las estimaciones contables y revelaciones relacionadas para clases de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos el auditor deberá obtener un entendimiento de cómo la Administración:

- (a) Identifica, selecciona y aplica métodos, supuestos y datos relevantes que son adecuados en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, incluida la identificación de supuestos significativos;
- (b) Comprende el grado de incertidumbre de la estimación y aborda dicha incertidumbre, incluida la selección de una estimación puntual y la información financiera a revelar correspondiente, para su inclusión en los estados financieros; y
- (c) Revisa el desenlace o desenlaces de estimaciones contables previas y cómo responden a los resultados de esa revisión.

6.3.10. El auditor deberá evaluar si el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros, incluido el relacionado con las estimaciones contables, apoya de manera adecuada la preparación de sus estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Entender los servicios proporcionados por una organización de servicios

6.3.11. Si la entidad utiliza los servicios de una organización de servicios y esos servicios son relevantes para el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros, el entendimiento del auditor de acuerdo con el apartado 6.3.8. deberá incluir:

- (a) La naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y lo significativo de esos servicios para la entidad incluido su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria;
- (b) La naturaleza y la importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de preparación y presentación de información financiera afectados por la organización de servicios;
- (c) El grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y
- (d) Las condiciones contractuales relevantes para las actividades realizadas por la organización de servicios.

El entendimiento del auditor deberá ser suficiente para proporcionar una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material.

Es posible que las EMC utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el procesamiento de la nómina de sueldos y el pago de impuestos sobre tales nóminas) y la mantención de sus registros contables hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la Administración de la entidad menos compleja ni, cuando proceda, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, de sus responsabilidades por los estados financieros.

Los servicios de una organización de servicios son relevantes para el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros cuando esos servicios, y los controles sobre ellos, son parte o afectan el proceso descrito en el apartado 6.3.8.

El entendimiento del auditor ayuda a informarle sobre la naturaleza y lo significativo de los servicios proporcionados por la organización de servicios y su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria, que afectan la naturaleza y el alcance del trabajo a ser realizado por el auditor con respecto a los servicios proporcionados por una organización de servicios. Lo significativo de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria, depende también del grado de interacción que exista entre las actividades de la organización de servicio y las de la entidad usuaria. Por ejemplo, la organización de servicios puede procesar y contabilizar transacciones que aún requieren ser autorizadas por la entidad, alternativamente, la entidad puede confiar en que esos controles existen en la organización de servicios.

La organización de servicios puede haber contratado a un auditor de la organización de servicios para que le proporcione un informe sobre la descripción y el diseño (un informe de tipo 1), o sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa (un informe de tipo 2), de los controles en la organización de servicios. Esos informes pueden proporcionar información para que el auditor obtenga un entendimiento del sistema de control interno de la entidad usuaria. Sin embargo, esta norma no ha sido diseñada para, y por lo tanto no incluye requerimientos para tratar, el uso por parte del auditor de esos informes como evidencia de auditoría sobre el diseño, implementación o eficacia operativa de los controles en la organización de servicios.

Entendimiento de las actividades de control de la entidad

6.3.12. El auditor deberá obtener un entendimiento sobre las actividades de control de la entidad identificando los controles que aborden los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones como se establece a continuación. Para cada control identificado en (a)-(e) a continuación, el auditor deberá realizar procedimientos, más allá de la indagación, para evaluar si el control está diseñado de manera eficaz y se ha implementado:

- (a) Controles que abordan riesgos que se determinan como riesgos significativos;
- (b) Controles sobre los asientos de diario, incluidos los asientos de diario para registrar transacciones o ajustes inusuales y no recurrentes;
- (c) Controles, si los hay, para los cuales el auditor planifica probar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas, incluyendo aquellos controles que abordan riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y

- d) Controles, en su caso, relacionados con transacciones y acuerdos significativos con partes relacionadas, y transacciones y acuerdos significativos fuera del curso normal del negocio.
- (e) Controles, si los hubiera, en (a) a (d) en la entidad usuaria relacionados con los servicios proporcionados por la organización de servicios, incluidos aquellos que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios.

El entendimiento requerido por parte del auditor sobre las actividades de control de la entidad implica identificar controles específicos, según sea apropiado en las circunstancias de la entidad, evaluar su diseño y determinar si los controles han sido implementados. Evaluar el diseño e implementación de los controles, incluye la evaluación de si el control está diseñado de manera eficaz para abordar el riesgo de representación incorrecta material en la afirmación, o si está diseñado de manera eficaz para respaldar la operación de otros controles y determinar si el control se ha implementado.

Esto ayuda a que el auditor conozca el enfoque de la Administración para abordar ciertos riesgos y, por lo tanto, proporciona un fundamento para el diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a estos riesgos, incluso cuando el auditor no planifique probar la eficacia operativa de los controles identificados.

Asientos del diario

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

Partes relacionadas

En las EMC es probable que los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes relacionadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la Administración con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la Administración, y la inspección de la documentación relevante disponible.

6.3.13. Para los controles identificados en el apartado 6.3.12. el auditor deberá:

- (a) Identificar las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados del uso de TI y cuáles son esos riesgos relacionados;

- (b) Identificar los controles generales de TI de la entidad que responden a esos riesgos identificados; y
- (c) Al realizar procedimientos además de las indagaciones, evaluar si los controles generales de TI identificados están diseñados de manera eficaz y se han implementado.

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

El grado de entendimiento del auditor de los procesos de las TI, incluido el alcance en que la entidad tiene establecidos controles generales de TI, variará con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno de TI, así como también en función de la naturaleza y el alcance de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de las TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de las TI, también variará con base en estos factores. Los controles generales de TI respaldan el funcionamiento adecuado y continuo del entorno de TI, incluido el funcionamiento eficaz y continuo de los controles de procesamiento de información y la integridad de la información.

Deficiencias dentro del sistema de control interno de la entidad

- 6.3.14. El auditor deberá determinar si se han identificado una o más deficiencias en el sistema de control interno de la entidad y, en caso afirmativo, si, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas.

Al entender el sistema de control interno de la entidad, el auditor puede determinar que algunas de las políticas o procedimientos de la entidad, no son adecuadas para la naturaleza y circunstancias de la entidad. Esa determinación puede ser un indicador que ayude al auditor a identificar deficiencias en el control interno. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias, puede considerar el efecto de esas deficiencias en la identificación y evaluación de riesgos de representación incorrecta material y en el diseño de procedimientos de auditoría posteriores.

El auditor usa el juicio profesional al determinar si la deficiencia representa una deficiencia significativa en el control interno.

6.4. Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material

Los riesgos de representación incorrecta material son identificados y evaluados por el auditor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esta evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

- 6.4.1. El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude o error en:

- (a) Los estados financieros. Al hacerlo, el auditor deberá determinar si estos afectan los riesgos

en las afirmaciones y considera la naturaleza y alcance del efecto invasivo de los riesgos identificados en los estados financieros; y

- (b) Las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos contables e información a revelar. Al hacerlo, el auditor deberá:
 - (i) Determinar las afirmaciones relevantes y las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar significativos relacionados; y
 - (ii) Evaluar el riesgo inherente de los riesgos identificados de representación incorrecta material en las afirmaciones mediante la evaluación de la probabilidad y la magnitud de la representación incorrecta.

Riesgos en los estados financieros

Los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros se refieren a riesgos que se relacionan de una manera invasiva con los estados financieros como un todo y que potencialmente afectan a muchas afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos relacionados con afirmaciones específicas en una clase de transacciones, el saldo de la cuenta o la información a revelar (por ejemplo, el riesgo de que la Administración haga caso omiso de los controles).

Riesgos en la afirmación

Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los diferentes tipos de representaciones incorrectas potenciales que puedan ocurrir. El Anexo 5 establece afirmaciones que el auditor puede utilizar al considerar diferentes tipos de representaciones incorrectas en la afirmación.

Una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar es una afirmación relevante cuando tiene un riesgo identificado de representación incorrecta material. La determinación de si una afirmación es una afirmación relevante se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración del auditor de las representaciones incorrectas que tienen una posibilidad razonable, tanto de que ocurran (es decir, su probabilidad) como de que sean materiales (es decir, su magnitud) si ocurrieran. Las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar significativos son aquellos para los cuales existe una o más afirmaciones relevantes. La determinación de las afirmaciones relevantes y las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar significativos proporciona una base para la identificación y evaluación de riesgos de representación incorrecta material.

Evaluación del riesgo inherente

La evaluación de riesgo inherente para un riesgo particular de representación incorrecta material en a afirmación, representa un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente.

Al evaluar el riesgo inherente, el auditor utiliza su juicio profesional para determinar la significancia de la combinación de la probabilidad y la magnitud de una representación incorrecta en el espectro del riesgo inherente. El juicio sobre en qué parte del rango se evalúa el riesgo inherente puede variar según la naturaleza, el tamaño o circunstancias de la entidad, y toma en cuenta la probabilidad y la magnitud de la representación incorrecta.

Al considerar la probabilidad de una representación incorrecta, el auditor considera la posibilidad de que pueda ocurrir una representación incorrecta. Al considerar la magnitud de una representación incorrecta, el auditor considera los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible representación incorrecta (es decir, las representaciones incorrectas en las afirmaciones sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar pueden considerarse materiales debido a la naturaleza, tamaño o circunstancias).

Al evaluar el riesgo inherente, los factores relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que pueden afectar la susceptibilidad de las afirmaciones a representaciones incorrectas incluyen:

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

La presencia de estos factores puede dar lugar a un mayor riesgo inherente y puede ser una indicación de que la NAGA para EMC no es apropiada para la auditoría.

Cuando los riesgos de representación incorrecta material se relacionan de manera más invasiva con los estados financieros como un todo y potencialmente afectan muchas afirmaciones, los riesgos de representación incorrecta material se evalúan a nivel de los estados financieros. Cuando se evalúan los riesgos en las afirmaciones, el auditor considera el grado en que los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros afectan la evaluación del riesgo inherente para los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones.

Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, los resultados de las discusiones del equipo del trabajo y cualquier indagación relativa a fraude y empresa en marcha es relevante.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

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

- 6.4.2. Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude, el auditor deberá evaluar, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos ordinarios, qué tipos de ingresos ordinarios, de transacciones de ingresos ordinarios o de afirmaciones dan lugar a esos riesgos.

Al identificar y evaluar riesgos de representación incorrecta material debido a fraude, el auditor puede considerar si se han identificado relaciones inusuales o inesperadas al realizar procedimientos analíticos, incluidos aquellos relacionados con las cuentas de ingresos ordinarios.

La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos ordinarios puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que no existe riesgo de representación incorrecta material debido a fraude relacionado con el

reconocimiento de ingresos ordinarios, en el caso de que exista un solo tipo de transacción simple de ingresos ordinarios, por ejemplo, ingresos ordinarios por arrendamiento de una propiedad de alquiler de una sola propiedad.

6.4.3. Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material relacionada con una estimación contable y la información a revelar relacionada en la afirmación, el auditor deberá considerar el grado en que la estimación contable está sujeta a una incertidumbre de la estimación, y el grado en que lo siguiente se ve afectado por complejidad, subjetividad, cambio o sesgo de la Administración:

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

Riesgos significativos

6.4.4. El auditor deberá determinar si alguno de los riesgos evaluados de representación incorrecta material es, a juicio profesional del auditor, un riesgo significativo.

La determinación de cuáles de los riesgos evaluados de representación incorrecta material están cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente y, por lo tanto, son riesgos significativos, es un asunto de juicio profesional, a menos que el riesgo sea de un tipo especificado para ser tratado como un riesgo significativo de acuerdo con el apartado 6.5.6. Estar cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente diferirá de una entidad a otra, y no será necesariamente el mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se evalúa el riesgo.

6.4.5. El auditor deberá determinar si los riesgos evaluados asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas y los riesgos evaluados relacionados con las estimaciones contables son riesgos significativos.

6.4.6. El auditor deberá tratar los siguientes como riesgos significativos:

- (a) Riesgo de representación incorrecta material debido a que la Administración haga caso omiso de los controles;
- (b) Cualquier otro riesgo de representación incorrecta material debido a fraude, incluidos los riesgos que el auditor identificó de acuerdo con el apartado 6.4.2; o
- (c) Transacciones significativas identificadas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal de los negocios.

Aunque el nivel de riesgo de que la Administración haga caso omiso de los controles variará de una entidad a otra, el riesgo está, no obstante, presente en todas las entidades. Debido al carácter imprevisible del modo en que dicho caso omiso podría producirse, es un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

Evaluación del riesgo de control

6.4.7. El auditor deberá evaluar el riesgo de control si:

- (a) El auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para cualquiera de los riesgos de

representación incorrecta material en la afirmación; o

(b) El auditor planifica, de otro modo, probar la eficacia operativa de los controles.

De lo contrario, el riesgo evaluado de representación incorrecta material es el mismo que la evaluación del riesgo inherente.

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

La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación del auditor del diseño y la determinación de la implementación, de los controles identificados en los apartados 6.3.12. y 6.3.13. (b). Una vez que el auditor haya probado la eficacia operativa de los controles de acuerdo con la Parte 7, el auditor podrá confirmar la expectativa inicial sobre la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están operando eficazmente como se esperaba, entonces el auditor necesitará modificar la evaluación del riesgo de control.

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

Cuando las transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa solo en forma electrónica. En esos casos:

- La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría generalmente dependen de la eficacia de los controles sobre su precisión e integridad.*
- La posibilidad de que la información se inicie de manera incorrecta o se altere y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.*

Evaluación de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material y modificación de la evaluación de los riesgos

6.4.8. El auditor deberá evaluar si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material proporciona una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material. De lo contrario, el auditor deberá realizar procedimientos adicionales hasta que se haya obtenido evidencia de auditoría para proporcionar esa base. Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos

para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, ya sea que corrobore o contradiga las afirmaciones hechas por la Administración.

6.4.9. La evaluación por parte del auditor de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme se obtiene información adicional. En circunstancias en las que el auditor obtiene evidencia de auditoría mediante la realización de procedimientos de auditoría posteriores, o si se obtiene nueva información, cualquiera de las cuales es inconsistente con la evidencia de auditoría en la que el auditor basó originalmente la evaluación, el auditor deberá modificar la evaluación y modificar, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados.

6.4.10. El auditor deberá permanecer alerta, durante la auditoría, ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.

Si se identifican hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha después de que se hayan realizado las evaluaciones de riesgo del auditor, la evaluación del auditor de los riesgos de representación incorrecta material puede necesitar ser modificada.

6.5. Evaluación de lo adecuado del uso de la NAGA para EMC

6.5.1. Con base en los procedimientos realizados para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, el socio del trabajo evaluará si la NAGA para EMC continúa siendo adecuada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

La determinación original del auditor de utilizar la NAGA para EMC puede cambiar a medida que se obtiene nueva información o evidencia de auditoría adicional al realizar los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material. En circunstancias donde se obtiene evidencia de auditoría, o nueva información, que es inconsistente con la determinación original del auditor de usar la NAGA para EMC, el auditor puede necesitar cambiar la determinación original para usar la NAGA para EMC y hacer la transición para el uso de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Chile y otras normas aplicables, en su caso.

6.6. Requerimientos específicos de comunicación

6.6.1. El auditor deberá comunicar a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, los riesgos significativos identificados por el auditor.

6.7. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a ser documentados como relevantes para esta Parte.

La forma y alcance de la documentación para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material puede ser simple y relativamente breve y está influenciada por:

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

No es necesario documentar la totalidad del entendimiento del auditor sobre la entidad y los asuntos relacionados con esta, en su lugar, aplicar los principios de la Parte 2.4 y los asuntos que se indican a continuación.

6.7.1. El auditor deberá incluir lo siguiente en la documentación de auditoría:

- (a) Elementos clave del entendimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, el sistema de control interno de la entidad, y los procedimientos realizados para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material.
- (b) Los nombres de las partes relacionadas identificadas (incluidos los cambios con respecto al período anterior) y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas;
- (c) Los riesgos identificados y evaluados de representación incorrecta material, incluidos los riesgos debidos a fraude, en los estados financieros y en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y la justificación para los juicios significativos realizados;
- (d) En su caso, las razones de la conclusión de que no existe riesgo de representación incorrecta material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos ordinarios.
- (e) Los controles establecidos en los apartados 6.3.12. y 6.3.13 y la evaluación de si el control está diseñado de manera eficaz y la determinación de si el control se ha implementado; y
- (f) Para las estimaciones contables, los elementos clave del entendimiento del auditor sobre las estimaciones contables, incluidos los controles en su caso, la vinculación de los riesgos evaluados de representaciones incorrectas materiales con los procedimientos posteriores del auditor y cualquier indicador de sesgo de la Administración y cómo se abordaron.

6.7.2. El auditor deberá documentar el fundamento de la evaluación sobre si la NAGA para EMC continúa siendo apropiada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

7. Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material

Contenido de esta Parte

La Parte 7 incluye contenido relacionado con:

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

Alcance de esta Parte

Esta Parte establece los requerimientos específicos para obtener evidencia de auditoría a través de la respuesta a los riesgos evaluados de representación incorrecta material. La Parte 2 también establece los requerimientos generales para la evidencia de auditoría. Al cumplir con los requerimientos de esta Parte, el auditor puede encontrar útil referirse a los siguientes aspectos que establecen asuntos relevantes:

- Fraude – ver Parte 1.5.
- Ley o regulación – ver Parte 1.6.
- Partes relacionadas – ver Parte 1.7.
- Información a ser utilizada como evidencia de auditoría – ver Parte 2.3.

7.1. Objetivos

7.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, mediante el diseño e implementación de respuestas a esos riesgos;
- (b) Responder de manera adecuada a los riesgos de representación incorrecta material que surja de fraude o sospecha de fraude;
- (c) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al uso por parte de la Administración del supuesto de empresa en marcha y la información a revelar relacionada; y
- (d) Responder adecuadamente al identificar o sospechar el incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la auditoría.

7.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros

7.2.1. El auditor deberá diseñar e implementar respuestas generales para responder a los riesgos

evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros ya sean debidos a fraude o error.

Las respuestas generales del auditor en los estados financieros, por ejemplo, hacer cambios generales en la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos de auditoría, o ajustes a los recursos asignados o utilizando expertos, se basan en aquellos riesgos que se relacionan de manera invasiva con los estados financieros como un todo. Estos pueden incluir, por ejemplo, los riesgos que surgen de la industria, factores regulatorios y otros factores externos, o asuntos relacionados ampliamente con las bases contables o políticas contables de la entidad.

En particular, las respuestas generales del auditor también están influenciadas por el entendimiento del auditor del entorno de control. El entorno de control proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás aspectos del sistema de control interno de la entidad. Aunque el entorno de control no previene directamente ni detecta y corrige representaciones incorrectas, puede influir en la eficacia de otros controles en el sistema de control interno. Por lo tanto, un entorno de control eficaz puede permitir al auditor tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad.

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

7.2.2. En la determinación de respuestas generales frente a los riesgos evaluados de representación incorrecta material debido a fraude en los estados financieros, el auditor deberá:

- (a) Evaluar si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas, pueden ser indicativas de la preparación y presentación de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la Administración; e
- (b) Incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría.

La incorporación de un elemento de imprevisibilidad se puede lograr, por ejemplo al:

- *Realizar procedimientos sustantivos sobre saldos contables seleccionados y afirmaciones no probadas de otro modo, por su materialidad o riesgo.*
- *Ajustar la oportunidad de realización de los procedimientos de auditoría respecto del esperado.*
- *Usar diferentes métodos de muestreo.*
- *Realizar procedimientos de auditoría en diferentes ubicaciones sin previo aviso.*

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

7.2.3. Al determinar las respuestas generales para abordar los riesgos evaluados de representación incorrecta material debido a fraude en los estados financieros, el auditor deberá asignar y supervisar al personal teniendo en cuenta el conocimiento, la habilidad y la capacidad de las personas a las que se les asignarán responsabilidades significativas del trabajo y la evaluación del auditor de los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude para el trabajo.

7.3. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones

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

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

Los procedimientos de auditoría posteriores responden al riesgo evaluado de representación incorrecta material en las afirmaciones y proporcionan un vínculo claro entre los procedimientos posteriores del auditor y la evaluación del riesgo. Si los riesgos evaluados de representación incorrecta material son debidos a riesgos de fraude en la afirmación, es posible que sea necesario cambiar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría que sea más relevante y confiable o para obtener información corroborativa adicional.

El auditor no necesita diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores cuando la evaluación del riesgo de representación incorrecta material esté por debajo del nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 7.3.14 independientemente del riesgo evaluado, el auditor deberá aplicar procedimientos sustantivos para cada clase de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten ser materiales.

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

- (a) Considerar los motivos de la evaluación otorgada al riesgo de representación incorrecta material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:
 - (i) La probabilidad y magnitud de la representación incorrecta debido a las características específicas de la correspondiente clase de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el riesgo inherente); y
 - (ii) Si en la evaluación del riesgo se han tenido en cuenta los controles que abordan el riesgo de representaciones incorrectas materiales (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (donde el auditor planifique probar la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos);
- (b) Obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la evaluación del riesgo realizada por el auditor;
- (c) Al diseñar y realizar pruebas de controles, obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles; y
- (d) Si el auditor tiene la intención de probar la eficacia operativa de los controles o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la afirmación, diseñar y realizar pruebas de controles para obtener

evidencia de auditoría suficiente y adecuada en cuanto a la eficacia operativa de esos controles.

En algunas auditorías es posible que el auditor no pueda identificar muchos controles, o el alcance de la documentación preparada por la entidad para la que existen u operan puede ser limitada. En esos casos, puede ser más eficiente para el auditor realizar procedimientos de auditoría posteriores que son principalmente procedimientos sustantivos.

Al obtener evidencia de auditoría más persuasiva, debido a una evaluación más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores.

- 7.3.3. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor deberá determinar medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor requiere, de acuerdo con el apartado 2.3.1, determinar la relevancia y fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios disponibles para que el auditor seleccione elementos para las pruebas son seleccionar todos los elementos (examen a 100%), seleccionar elementos específicos y muestreo de auditoría.

Pruebas de controles

- 7.3.4. Al diseñar y realizar pruebas de controles, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría en combinación con indagaciones para obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, incluyendo:

- (a) La manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo;
- (b) La congruencia con la que se hayan aplicado, y
- (c) Las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados.

- 7.3.5. El auditor deberá determinar si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles indirectos.

- 7.3.6. El auditor deberá realizar pruebas sobre los controles durante el periodo de tiempo, o durante todo el periodo, por el cual el auditor tiene previsto confiar en esos controles, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor.

- 7.3.7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles en el periodo intermedio, deberá obtener evidencia de auditoría adicional sobre cualquier cambio significativo posterior y determinar la evidencia de auditoría adicional que se obtendrá para el periodo restante.

7.3.8. Si el auditor tiene la intención de utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenidos en periodos anteriores, el auditor deberá:

- (a) Considerar:
 - (i) la eficacia del sistema de control interno;
 - (ii) los riesgos originados por las características del control (por ejemplo, manual o automatizado);
 - (iii) la eficacia de los controles generales de las TI;
 - (iv) la eficacia del control y su aplicación por parte de la entidad;
 - (v) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y
 - (vi) el riesgo de representación incorrecta material y el grado de confianza en el control planificado; y
- (b) Establecer la relevancia continua de esa evidencia mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en esos controles con posterioridad a la auditoría anterior. Si han habido cambios significativos, el auditor deberá probar el control en el período actual, o de lo contrario, al menos una vez cada tres auditorías.

7.3.9. Si el auditor tiene la intención de confiar en un control que es un control sobre un riesgo significativo, el auditor deberá probar el control en el periodo actual.

7.3.10. Al evaluar la eficacia operativa de los controles en los que el auditor pretende confiar, el auditor deberá evaluar si las representaciones incorrectas que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de representaciones incorrectas detectadas por procedimientos sustantivos no proporciona evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que se está probando sean eficaces.

7.3.11. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor deberá realizar indagaciones específicas para entender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y deberá determinar si:

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

Procedimientos sustantivos

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

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

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

7.3.14. Independientemente de los riesgos evaluados, deberán llevarse a cabo procedimientos sustantivos para cada clase material de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar materiales.

El apartado 7.3.1 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, oportunidad y alcance estén fundamentados en los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. Debido a esto, es posible que ya se hayan realizado procedimientos sustantivos para clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar significativos.

No se requiere que todas las afirmaciones dentro de una clase material de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales, sean probadas. Más bien, al diseñar los procedimientos sustantivos que se van a realizar, la consideración del auditor sobre las afirmaciones en las que, si ocurriera una representación incorrecta, existe una posibilidad razonable de que la representación incorrecta sea material, puede ayudar a identificar la apropiada naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos a realizar.

7.3.15. Si el auditor realizó procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor deberá cubrir el periodo restante mediante la aplicación de:

- (a) Procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o
- (b) Si el auditor determina que solo son suficientes procedimientos sustantivos posteriores, que proporcionen una base razonable para extender las conclusiones de auditoría desde la fecha intermedia hasta el final del período.

Procedimientos analíticos sustantivos

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

- (a) Determinar lo adecuado del procedimiento analítico sustantivo para el propósito de la prueba y para la(s) afirmación(es) dadas;
- (b) Evaluar la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación;
- (c) Desarrollar una expectativa de cantidades o índices registrados y evaluar si la expectativa es lo suficientemente precisa para identificar representaciones incorrectas materiales;
- (d) Determinar el importe de cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada; e

- (e) Investigar las fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en una cantidad significativa preguntando a la Administración y obteniendo evidencia de auditoría adecuada relevante para las respuestas de la Administración y realizando procedimientos de auditoría adicionales, según sea necesario en las circunstancias.

Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que las relaciones entre los datos existan y continúen en ausencia de condiciones conocidas en contrario. Sin embargo, lo adecuado de un procedimiento analítico particular dependerá de la evaluación del auditor de cuán eficaz será para detectar una representación incorrecta que, individualmente o cuando se agrega a otras representaciones incorrectas, puede causar que los estados financieros contengan una representación incorrecta material.

En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influye la importancia relativa, teniendo en cuenta la posibilidad de que una representación incorrecta, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, dé lugar a que los estados financieros contengan una representación incorrecta material. A medida que aumenta el riesgo evaluado, la cantidad de diferencia considerada aceptable sin investigación disminuye para lograr el nivel deseado de evidencia persuasiva.

Herramientas y Técnicas Automatizadas

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

Hay innumerables fuentes de información disponibles (por ejemplo, redes sociales, fuentes de información de acceso libre) para el auditor, y algunas son más confiables que otras. El uso de HTA para realizar procedimientos analíticos sustantivos permite al auditor incorporar información de más fuentes, tanto internas como externas a la entidad y también utilizar volúmenes mucho mayores de datos en los análisis. No obstante, la responsabilidad del auditor de abordar la fiabilidad de los datos utilizados en los procedimientos analíticos sustantivos no cambia.

Muestreo de auditoría

7.3.17. Si el auditor utiliza el muestreo de auditoría al responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material como un medio para seleccionar elementos para la prueba, el auditor deberá:

- (a) Considerar la finalidad de los procedimientos de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra.
- (b) Determinar un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo;
- (c) Seleccionar elementos de forma que cada unidad de muestreo de la población tenga posibilidad de ser seleccionada;
- (d) Aplicar procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento

seleccionado. Si el procedimiento no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor deberá aplicar el procedimiento a un elemento de sustitución. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados o procedimientos alternativos adecuados a un elemento seleccionado, el auditor deberá tratar dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito (en el caso de pruebas de controles) o como una representación incorrecta (en el caso de pruebas de detalle).

- (e) Investigar la naturaleza y la causa de cualquier desviación o representación incorrecta identificadas y evaluar su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría.

Diseño de la muestra

Al diseñar una muestra de auditoría, las consideraciones del auditor pueden incluir:

- *El propósito de la prueba, la combinación de procedimientos de auditoría que probablemente logre mejor el propósito, qué elementos seleccionar para cumplir el propósito y la afirmación que se aborda.*
- *La naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las posibles condiciones de desviación o representación incorrecta u otras características relacionadas con esa evidencia de auditoría ayudarán al auditor a definir qué constituye una desviación o representación incorrecta y qué población utilizar para el muestreo.*

Las consideraciones del auditor sobre las características de una población pueden incluir:

- *Si la población de partidas para la prueba es adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba. El muestreo no identifica ni prueba partidas que no estén ya incluidas dentro de la población. Por ejemplo, una muestra de saldos de cuentas a cobrar puede usarse para probar la existencia de cuentas a cobrar, pero esta población no sería adecuada para probar la integridad (que estén completas) de las cuentas a cobrar.*
- *El tamaño de la población. En algunos casos, puede no extraerse una conclusión estadística si la población que se va a probar es demasiado pequeña para sacar un muestreo.*

El muestreo de auditoría se puede aplicar utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico. Pueden extraerse conclusiones estadísticas de muestras estadísticas. Las muestras no estadísticas pueden usarse en combinación con otros procedimientos de auditoría que tratan la misma afirmación.

Tamaño de la muestra

El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor esté dispuesto a aceptar, mayor será el tamaño de la muestra. El Anexo 6 incluye ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles y pruebas de detalles.

Selección de partidas para la prueba

En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. Con el muestreo no

estadístico, se utiliza el juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Es importante que el auditor seleccione una muestra representativa para prevenir sesgos, eligiendo elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.

Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental (azar).

7.3.18. En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una representación incorrecta o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor deberá obtener un alto grado de certidumbre de que dicha representación incorrecta o desviación no es representativa de la población. El auditor deberá adquirir dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la representación incorrecta o la desviación no afecta al resto de la población.

7.3.19. En el caso de pruebas de detalle, el auditor deberá extrapolar las representaciones incorrectas encontradas en la muestra a la población.

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

7.3.20. El auditor deberá evaluar:

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

En el caso de pruebas de controles, un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo evaluado de representación incorrecta material, salvo que se obtenga evidencia de auditoría posterior que sustente la evaluación inicial. Para pruebas de detalles, una cantidad inesperadamente alta de representación incorrecta en una muestra puede hacer que el auditor considere que una clase de transacciones o saldo de cuenta contiene una representación incorrecta material, en ausencia de evidencia de auditoría posterior de que no existe una representación incorrecta material. También, en el caso de pruebas de detalle, la suma de la representación incorrecta extrapolada y, en su caso, la representación incorrecta anómala es la mejor estimación del auditor de la representación incorrecta existente en la población.

Cuando el auditor concluya que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido sometida a prueba, puede:

- *Solicitar a la Administración que investigue las representaciones incorrectas que se han identificado y la posibilidad de que se produzcan más representaciones incorrectas y que haga los ajustes necesarios; o*
- *Adaptar la naturaleza, la oportunidad y alcance de esos procedimientos de auditoría posteriores para lograr mejor la seguridad requerida. Por ejemplo, en el caso de pruebas de controles, el auditor podría ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar procedimientos sustantivos relacionados.*

Confirmaciones externas

7.3.21. El auditor deberá considerar si aplicar procedimientos de confirmación externa a modo de

procedimientos sustantivos.

Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones.

7.3.22. Cuando se utilizan procedimientos de confirmación externa, el auditor deberá mantener el control sobre:

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

7.3.23. Si la Administración se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, este deberá:

- (a) Indagar sobre los motivos de la Administración para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos;
- (b) Evaluar las implicaciones de la negativa de la Administración sobre la evaluación por el auditor de los correspondientes riesgos de representación incorrecta material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de otros procedimientos de auditoría; y
- (c) Aplicar procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.24. Si el auditor concluye que la negativa de la Administración a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. El auditor también deberá determinar las implicaciones para la auditoría y para la opinión del auditor.¹³

7.3.25. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, deberá obtener evidencia de auditoría posterior para resolver dichas dudas. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, deberá evaluar las implicaciones de esta circunstancia sobre la evaluación de los correspondientes riesgos de representación incorrecta material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de otros procedimientos de auditoría relacionados.

7.3.26. En cada caso de falta de respuesta, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

¹³ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.14.

7.3.27. El auditor deberá investigar las excepciones para determinar si son indicativas de representaciones incorrectas.

7.3.28. El auditor deberá evaluar si los resultados de los procedimientos de confirmación externa, si los hubiera, proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría posterior.

7.4. Áreas de enfoque específicas

Empresa en marcha

Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto de, y concluir:

- *Sobre lo adecuado del uso por parte de la Administración de la base contable de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros; y*
- *Con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en marcha.*

Estas responsabilidades existen incluso si el marco de preparación y presentación de información financiera utilizado en la preparación de los estados financieros no incluye un requerimiento explícito para que la Administración realice una evaluación específica sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.

7.4.1. El auditor deberá evaluar la evaluación realizada por la Administración de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.¹⁴

De acuerdo con los requerimientos de esta Parte, el auditor necesita evaluar la evaluación realizada por la Administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha. En muchos casos, es posible que la Administración de entidades menos complejas no haya preparado una evaluación detallada de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, sino que puede depender de un conocimiento profundo del negocio y de las perspectivas futuras previstas. En esos casos, puede ser adecuado discutir el financiamiento a mediano y largo plazo de la entidad con la Administración, siempre que los planes de la Administración puedan ser corroborados por evidencia documental suficiente y sean consistentes con el entendimiento de la entidad por parte del auditor. Por lo tanto, la evaluación del auditor de la empresa en marcha, por ejemplo, puede satisfacerse mediante la discusión, investigación e inspección de la documentación de respaldo.

El apoyo continuo de los propietarios-gerentes suele ser importante para que una entidad menos compleja pueda continuar como empresa en marcha. Cuando una EMC se financia en gran medida mediante un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que estos fondos no se retiren. Cuando una entidad depende del apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad del propietario-gerente para cumplir con la obligación bajo el acuerdo de apoyo. Además, el auditor podrá solicitar confirmación por escrito de los términos y condiciones adjuntos a dicho apoyo y la intención o entendimiento del propietario-gerente.

7.4.2. Al evaluar la evaluación realizada por la Administración sobre la capacidad de la entidad para

¹⁴ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.17.

continuar como una empresa en marcha, el auditor deberá:

- (a) Cubrir el mismo periodo utilizado por la Administración, según lo requiera el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Si ese periodo es menor a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la Administración que extienda el periodo. Si la Administración no realiza o amplía su evaluación, el auditor deberá considerar las implicaciones para el informe del auditor.¹⁵
- (b) Considerar si dicha evaluación de la Administración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

El auditor también se mantiene alerta ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de evaluación utilizado por la Administración y que pueden poner en duda la utilización, por parte de la Administración, de la base contable de empresa en marcha para la preparación de los estados financieros. Cuanto más lejano en el futuro estén los hechos o condiciones, más significativos necesitan ser tales asuntos de empresa en marcha, antes de que el auditor tome medidas adicionales.

7.4.3. El auditor deberá indagar ante la Administración sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la Administración en su evaluación que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.

7.4.4. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incertidumbre material mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Estos procedimientos deberán incluir:

- (a) Cuando la Administración no haya realizado una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, la solicitud a la Administración de la realización de dicha evaluación.
- (b) Evaluar los planes de la Administración en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su evaluación relativa a la empresa en marcha, si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y si los planes de la Administración son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.
- (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la Administración con respecto a actuaciones futuras:
 - (i) La evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) La determinación de si los supuestos en los que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentados.
- (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la Administración hizo su evaluación.

¹⁵ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.20.

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

7.4.5. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la Administración o por los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor deberá indagar sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la evaluación de la empresa en marcha, deberá aplicar los procedimientos de auditoría adicionales necesarios y deberá considerar el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material.

Caso omiso de los controles por parte de la Administración

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

- (a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario manuales y automatizados, registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros, incluyendo:
 - (i) Realizar indagaciones entre las personas que participan en el proceso de preparación y presentación de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;
 - (ii) Seleccionar asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
 - (iii) Considerar la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.
- (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor deberá:
 - (i) Evaluar si los juicios y decisiones tomadas por la Administración indican un posible sesgo por parte de la Administración de la entidad, incluso si son individualmente razonables, que puede representar un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude. De ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables como un todo; y
 - (ii) Llevar a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de los supuestos de la Administración relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior.
- (c) Para transacciones inusuales significativas, fuera del curso normal de negocios de la entidad o que de otra manera parezcan inusuales, evaluar si la racionalidad de negocios (o la falta de este) sobre las transacciones, sugiere que pueden haber sido realizadas para conseguir la preparación y presentación de información financiera fraudulenta o para ocultar la apropiación

indebida de activos.

- (d) Responder a los riesgos identificados de que la Administración haga caso omiso de los controles en la medida en que no se hayan abordado ya en (a) a (c).

Aunque el nivel de riesgo de que la Administración haga caso omiso de los controles variará de una entidad a otra, el riesgo está; no obstante, presente en todas las entidades. Debido al carácter imprevisible del modo en que dicho caso omiso podría producirse es un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

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

Herramientas y Técnicas Automatizadas

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

Partes relacionadas

7.4.7. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos evaluados de representación incorrecta material asociada con las relaciones y transacciones con partes relacionadas, incluida la inspección de:

- (a) Confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
- (b) Actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad; y
- (c) Otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

7.4.8. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor deberá determinar si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.

7.4.9. Si identifica partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la Administración no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor deberá:

- (a) En caso de que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes relacionadas:
 - (i) Pedir a la Administración que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes relacionadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor;
 - (ii) Indagar sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y

transacciones con partes relacionadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes relacionadas;

- (b) Aplicar procedimientos de auditoría sustantivos adecuados en relación con las nuevas partes relacionadas o nuevas transacciones significativas con partes relacionadas identificadas;
- (c) Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la Administración, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicar los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y
- (d) Si la falta de revelación de información por parte de la Administración pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude), evaluar las implicaciones para la auditoría.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del trabajo distintos del socio del trabajo

7.4.10. Si el auditor identifica partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la Administración no ha identificado o revelado previamente al auditor, el auditor deberá comunicar con prontitud la información relevante a los demás miembros del equipo del trabajo.

7.4.11. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes relacionadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad el auditor deberá:

- (a) Inspeccionar, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluar si:
 - (i) La racionalidad de negocios de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de preparar y presentar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos;
 - (ii) Las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la Administración; y
 - (iii) Las transacciones se han contabilizado adecuadamente, se han presentado y se han revelado de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (b) Obtener evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas.

7.4.12. Si el auditor identifica transacciones significativas fuera del curso normal de los negocios de la entidad, el auditor deberá preguntar a la Administración sobre la naturaleza de estas transacciones y si las partes relacionadas podrían estar involucradas.

7.4.13. En el caso de que la Administración haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte relacionada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Estimaciones contables

7.4.14. El auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las estimaciones contables para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones, incluso para la

información a revelar relacionada.

7.4.15. Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones, relacionados con una estimación contable deberá incluir uno o más de los siguientes enfoques:

- (a) Obtención de evidencia de auditoría de los hechos que se producen hasta la fecha del informe del auditor (ver el apartado 7.4.16).
- (b) Probar cómo la Administración realizó la estimación contable (ver los apartados 7.4.17–7.4.18).
- (c) Desarrollar la estimación puntual o rango del auditor (ver el apartado 7.4.19).

Dada la naturaleza de muchas estimaciones contables para una EMC, el resultado final de una estimación contable puede conocerse antes de la fecha del informe del auditor. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida de hechos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para abordar los riesgos evaluados de representación incorrecta material. Sin embargo, para algunas estimaciones contables, los hechos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor pueden no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la estimación contable es razonable o contiene representaciones incorrectas (por ejemplo, cuando los hechos o condiciones se desarrollan sólo durante un período prolongado). En estas circunstancias, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen los enfoques de (b) o (c).

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos que se producen hasta la fecha del informe del auditor

7.4.16. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyan la obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe del auditor, el auditor deberá evaluar si la evidencia de auditoría es suficiente y adecuada, considerando cualquier cambio en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de medición que pueda afectar la relevancia de esa evidencia.

Probar cómo la Administración realizó la estimación contable

7.4.17. Al probar cómo la Administración hizo la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar si:

- (a) El método seleccionado es adecuado;
- (b) Los supuestos y datos significativos son consistentes y adecuados y se mantiene su integridad al aplicar el método;
- (c) Los cambios respecto de periodos anteriores en el método, los supuestos y los datos significativos son adecuados;
- (d) La Administración tiene la intención de llevar a cabo cursos de acción específicos;
- (e) Los juicios realizados al seleccionar el método, los supuestos y los datos significativos dan lugar a indicadores de un posible sesgo de la Administración. Cuando se identifican posibles sesgos de la Administración, el auditor deberá evaluar las implicaciones para la auditoría.

Cuando existe la intención de engañar, el sesgo de la Administración es de naturaleza fraudulenta;

- (f) Los datos son relevantes y confiables en las circunstancias; y
- (g) Los cálculos son matemáticamente precisos y si los juicios se han aplicado de manera consistente.

Método, supuestos y datos significativos

Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a lo adecuado del método, de los supuestos y datos significativos en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y, en su caso, lo adecuado de los cambios del periodo anterior pueden incluir:

- *El fundamento de la Administración para la selección del método, supuestos y datos;*
- *Si el método, el supuesto y los datos son adecuados en las circunstancias dadas la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y el negocio, industria y entorno en el que opera la entidad;*
- *Si un cambio de periodos anteriores en la selección de un método, supuestos o datos se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Cuando no, el cambio puede no ser razonable o en incumplimiento con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden dar lugar a representación incorrecta material en los estados financieros o pueden ser un indicador de un posible sesgo de la Administración.*
- *Cuando la Administración ha determinado que los diferentes métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, cómo ha investigado la Administración las razones de estas diferencias.*
- *Si los supuestos significativos son inconsistentes entre estos y con los utilizados en otras estimaciones contables.*

7.4.18. Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán abordar si, en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, la Administración ha tomado las medidas adecuadas para comprender la incertidumbre de la estimación y abordar esa incertidumbre mediante la selección de estimaciones puntuales adecuadas y desarrollar la información a revelar relativa. Cuando la Administración no haya adoptado las medidas adecuadas, el auditor deberá:

- (a) Solicitar a la Administración que realice procedimientos adicionales para comprender la incertidumbre en la estimación o para abordarla reconsiderando la selección de la estimación puntual de la Administración o considerando proporcionar información relacionada a revelar con la incertidumbre en la estimación; y
- (b) Si el auditor determina que la respuesta de la Administración a la solicitud del auditor no aborda suficientemente bien la incertidumbre en la estimación, en la medida de lo posible, desarrollar una estimación puntual o rango del auditor.

Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no especifica cómo seleccionar una estimación puntual entre resultados razonablemente posibles o no requiere

información a revelar específica, el ejercicio del juicio por parte de la Administración es una consideración importante para el auditor con respecto a lo adecuado de la estimación puntual seleccionada y la información a revelar relacionada.

Los asuntos que son relevantes para el auditor sobre la información a revelar por parte de la Administración sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, el cual puede requerir información a revelar:

- *Que describan el monto como una estimación contable y expliquen la naturaleza y limitaciones del proceso para realizarla; y*
- *Acerca de información material de políticas contables relacionada con estimaciones contables, que pueden incluir juicios significativos o críticos de la Administración, así como supuestos significativos a futuro u otras fuentes de incertidumbre en las estimaciones.*

Desarrollar una estimación puntual o rango del auditor

7.4.19. Cuando el auditor desarrolla una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la Administración, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor deberán incluir procedimientos de auditoría para:

- (a) Evaluar si los métodos, los supuestos y los datos utilizados son adecuados en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; y
- (b) Determinar que el rango incluye solo cantidades que están respaldadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual en lugar de un rango dependerá de la naturaleza de la estimación contable y del juicio profesional del auditor en las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación contable puede ser tal que se espera que haya una menor variabilidad en los resultados razonablemente posibles. En estas circunstancias, desarrollar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, particularmente cuando puede desarrollarse con un mayor grado de precisión.

El requerimiento para que el auditor determine que el rango incluye solo montos que están respaldados por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para respaldar cada posible desenlace en el rango individualmente. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos en ambos extremos del rango son razonables en las circunstancias, por lo que el respaldo de que las cantidades que caen entre esos dos puntos también son razonables.

Existencias

7.4.20. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su existencia efectiva y a su condición mediante:

- (a) A menos que sea impracticable, asistir al recuento físico del inventario, para:
 - (i) Evaluar las instrucciones y los procedimientos de la Administración relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad;
 - (ii) Observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la Administración;

- (iii) Inspeccionar las existencias; y
- (iv) Realizar pruebas de conteos;
- (b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias; y
- (c) Si el recuento físico del inventario se realiza en una fecha distinta a la de los estados financieros, realizar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si los cambios en el inventario entre la fecha del conteo y la fecha de los estados financieros se registran adecuadamente.

7.4.21. Si el auditor no presenció el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, deberá realizar u observar recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicar procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio. Si la asistencia al recuento físico de las existencias no es práctica, el auditor deberá realizar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la existencia y condición de las existencias, o si no es posible, determinar el efecto en el informe del auditor.¹⁶

En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto puede deberse a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias, por ejemplo, cuando las existencias se encuentran en una ubicación que puede representar una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, el asunto de las inconveniencias generales, la dificultad, el tiempo o el costo involucrados no son suficientes para respaldar la decisión del auditor de que la asistencia es impracticable. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la existencia y condición de las existencias. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la existencia y condición de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En esos casos, se requiere que el auditor modifique la opinión en el informe del auditor como resultado de la limitación al alcance.

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

Litigios y reclamaciones

7.4.23. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de representación incorrecta material, incluidos los siguientes:

- (a) Indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;
- (b) Inspección de las actas de reuniones de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; e

¹⁶ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.15.

(c) Inspeccionar cuentas de gastos legales.

7.4.24. Si el auditor evalúa un riesgo de representación incorrecta material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por esta norma, el auditor deberá solicitar una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor deberá llevar a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la Administración y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor.¹⁷

7.4.25. El auditor deberá expresar una opinión modificada en el informe del auditor,¹⁸ cuando:

- (a) La Administración rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y
- (b) El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

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

7.4.26. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros.¹⁹

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

- (a) Entender la naturaleza y las circunstancias y obtener la información necesaria para evaluar el posible efecto en los estados financieros;
- (b) Discutir el incumplimiento con la Administración y, cuando corresponda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, a menos que la ley o regulación lo prohíba;
- (c) Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen sospechas, evaluar el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor; y
- (d) Evaluar las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluida la evaluación del riesgo por parte del auditor y la fiabilidad de las representaciones escritas y tomar las acciones adecuadas.²⁰

Uso de los servicios de una organización de servicios

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

¹⁷ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.14.

¹⁸ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.16.

¹⁹ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.10.

²⁰ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartados 9.5.11., 9.5.12. y 9.5.13.

- (a) Determinar si la entidad dispone de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y si no,
- (b) Realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor puede considerar los siguientes procedimientos:

- *Inspeccionar registros y documentos en poder de la entidad usuaria;*
- *Inspeccionar registros y documentos en poder de la organización de servicios;*
- *Obtener confirmaciones de saldos y transacciones de la organización de servicios en los casos en que la entidad usuaria mantenga sus propios registros independientes de saldos y transacciones.*

Utilización del trabajo de un experto de la Administración

7.4.29. Si la información a ser utilizada como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la Administración, el auditor deberá, teniendo en cuenta la significancia del trabajo de ese experto para los fines del auditor, evaluar la idoneidad del trabajo del experto como evidencia de auditoría para la afirmación relevante.

Las consideraciones al evaluar lo adecuado del trabajo del experto de la Administración pueden incluir:

- *La relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;*
- *En el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de supuestos y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichos supuestos y métodos;*
- *Cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente; y*
- *Si el trabajo de ese experto implica el uso de información de una fuente de información externa, la relevancia y la fiabilidad de esa información.*

Utilización del trabajo de un experto del auditor

7.4.30. Cuando el auditor ha determinado utilizar el trabajo de un experto del auditor, el auditor deberá evaluar lo adecuado del trabajo del experto del auditor, incluyendo:

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

7.4.31. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para la finalidad del

auditor, el auditor deberá acordar el trabajo posterior a ser realizado por ese experto o realizar procedimientos de auditoría adicionales apropiados a las circunstancias.

7.5. Acumulación de representaciones incorrectas

7.5.1. El auditor acumulará las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente triviales.

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

7.5.2. El auditor deberá solicitar a la Administración que corrija todas las representaciones incorrectas acumuladas durante la auditoría.

7.5.3. Si, a petición del auditor, la Administración ha examinado una clase de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las representaciones incorrectas que fueron detectadas, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las representaciones incorrectas persisten.

Esa solicitud puede realizarse, por ejemplo, basándose en la proyección que hace el auditor de las representaciones incorrectas identificadas en una muestra de auditoría para toda la población de la que se extrajo.

7.5.4. Si el auditor identifica una representación incorrecta durante la auditoría, el auditor deberá evaluar si la representación incorrecta es indicativa de fraude. Si existe tal indicación, el auditor deberá determinar las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluyendo los riesgos identificados y evaluados de representación incorrecta material y la confiabilidad de las representaciones de la Administración.

Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, las representaciones incorrectas, tal como numerosas estas representaciones incorrectas sean, aunque el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicativas de un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude.

7.5.5. Si el auditor identifica una representación incorrecta material que puede ser el resultado de un fraude y sospecha que la Administración está involucrada, el auditor deberá:

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

Las implicaciones del fraude identificado o sospecha de fraude dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude de otro modo insignificante puede ser significativo si involucra a la alta

Administración. En esas circunstancias, la fiabilidad de la evidencia obtenida previamente puede ser cuestionada, ya que puede haber dudas sobre la integridad y veracidad de las representaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros y la documentación contable. También puede haber una posibilidad de colusión que involucre a los empleados, a la Administración o a terceros.

7.5.6. El auditor deberá determinar si es necesario modificar el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría si:

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

7.6. Requerimientos específicos de comunicación

7.6.1. Oportunamente, el auditor deberá comunicar:

- (a) A los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, por escrito, las deficiencias significativas en el sistema de control interno de la entidad identificadas durante la auditoría.
- (b) A la Administración:
 - (i) Por escrito, asuntos que hayan sido comunicados a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad (a menos que fuera inapropiado comunicarse directamente con la Administración dadas las circunstancias); y
 - (ii) Otras deficiencias en el control interno identificadas que no han sido comunicadas pero que son de suficiente importancia como para merecer la atención de la Administración.

7.6.2. Con respecto a la comunicación de deficiencias significativas a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, el auditor deberá incluir una descripción y una explicación del impacto potencial de las deficiencias, e información suficiente para comprender el contexto de la comunicación.

Al describir el contexto de las comunicaciones del auditor, este puede explicar que:

- *El propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;*
- *La auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y*
- *Los asuntos sobre los que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.*

7.6.3. Al comunicarse con la Administración y, en su caso, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, el auditor deberá considerar si hay algún asunto que comunicar con respecto a las estimaciones contables. Al hacerlo, el auditor deberá considerar si las razones dadas a los riesgos de representación incorrecta material se relacionan con la incertidumbre en la estimación, o los

efectos de la complejidad, subjetividad, cambio o sesgo de la Administración al realizar estimaciones contables e información a revelar relacionadas.

7.7. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a documentarse como relevantes para esta Parte.

7.7.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:

- (a) Las respuestas generales a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros.
- (b) El enlace entre los procedimientos realizados y los riesgos evaluados en las afirmaciones;
- (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando estas no resulten claras;
- (d) Los resultados de los procedimientos de auditoría diseñados para responder al riesgo de que la Administración haga caso omiso de los controles;
- (e) Todas las representaciones incorrectas acumuladas durante la auditoría y si estas han sido corregidas; y
- (f) Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenidos en auditorías anteriores, las conclusiones alcanzadas sobre confiar en esos controles que fueron probadas en una auditoría anterior.

7.7.2. Cuando el riesgo evaluado de representación incorrecta material sea por fraude, la documentación del auditor deberá incluir la respuesta específica al fraude.

7.7.3. Cuando el auditor haya identificado o sospechado incumplimiento de leyes y regulaciones, deberá documentar:

- (a) Los resultados de las discusiones con la Administración y, cuando corresponda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y otros; incluyendo cómo se ha respondido a este asunto; y
- (b) Los procedimientos de auditoría realizados, los juicios profesionales significativos hechos y la conclusión alcanzada en consecuencia.

7.7.4. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor deberá documentar los juicios significativos relativos a la determinación del auditor sobre si las estimaciones contables y la información a revelar relacionada es razonable en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o si contienen representaciones incorrectas.

8. Conclusión

Contenido de esta Parte

La Parte 8 establece los requerimientos para:

- Evaluar las representaciones incorrectas corregidas y no corregidas identificadas durante la auditoría.
- Evaluar hechos posteriores.
- Actividades de conclusión, incluidas las evaluaciones relacionadas.
- Conclusión sobre empresa en marcha y la información a revelar relacionada.
- Obtener representaciones escritas y realizar procedimientos analíticos finales.

Alcance de esta Parte

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

8.1. Objetivos

8.1.1. Los objetivos del auditor son:

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

8.2. Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría

8.2.1. Si la Administración se rehúsa a corregir algunas o todas las representaciones incorrectas comunicadas por el auditor, este deberá obtener un entendimiento de las razones de la Administración para no hacer las correcciones y deberá tener en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material.

8.2.2. Antes de evaluar el efecto de las representaciones incorrectas no corregidas, el auditor volverá a evaluar la importancia relativa determinada para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad.

8.2.3. El auditor deberá determinar si las representaciones incorrectas no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada al considerar:

- (a) La naturaleza y magnitud de las representaciones incorrectas, tanto en relación con determinados clases de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros como un todo, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y

- (b) El efecto de las representaciones incorrectas no corregidas relativas a periodos anteriores sobre las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros como un todo.

8.3. Procedimientos analíticos que ayudan a una conclusión general

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

8.4. Hechos posteriores al cierre

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

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

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

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

- 8.4.1. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor que requieran un ajuste de los estados financieros o su revelación en estos.
- 8.4.2. El auditor deberá aplicar esos procedimientos de acuerdo con el apartado 8.4.1 por el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, o la fecha más cercana posible a esta última fecha, incluyendo:
 - (a) Obtener un entendimiento de cualquier procedimiento establecido por la Administración para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
 - (b) Indagar ante la Administración y, cuando proceda, ante los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.
 - (c) Leer las actas de las reuniones de los propietarios, la Administración y los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad realizadas después de la fecha del balance general e

indagar sobre los asuntos discutidos en esas reuniones para las cuales las actas aún no están disponibles.

(d) Leer la información financiera mensual o trimestral de la entidad, si está disponible.

8.4.3. Si el auditor ha identificado hechos que requieren ajustar los estados financieros o incluir información a revelar en los mismos, para cumplir con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable de la entidad al realizar los procedimientos de los apartados 8.4.1. y 8.4.2, el auditor deberá determinar si cada uno de estos hechos se reflejan adecuadamente en los estados financieros.

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

8.4.4. El auditor no tiene la obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe del auditor. Sin embargo, si el auditor tiene conocimiento de hechos o de eventos que, de haber sido conocidos por el auditor en la fecha del informe del auditor pero antes de que se emitan los estados financieros, pueden haber causado que el auditor modifique el informe del auditor, el auditor discutirá con la Administración y, cuando sea adecuado, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, y determinar si los estados financieros necesitan modificaciones y, de ser así, indagar cómo la Administración pretende tratar el asunto.

8.4.5. Si la Administración modifica los estados financieros, el auditor deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría necesarios para las circunstancias de la modificación, incluyendo ampliar los procedimientos de auditoría realizados hasta la fecha del nuevo informe del auditor y proporcionar un nuevo informe del auditor sobre los estados financieros modificados.

8.4.6. En jurisdicciones donde las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no le requieran a la Administración que emita estados financieros modificados, el auditor no necesita proporcionar un nuevo informe del auditor o uno rectificado. Sin embargo, si la Administración no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que es necesario hacerlo, el auditor deberá:

- (a) Si todavía no se ha entregado el informe del auditor a la entidad, modificar la opinión, y entonces, entregar el informe del auditor;²¹ o
- (b) Si el informe del auditor ya ha sido entregado a la entidad, notificar a la Administración y a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad de no emitir los estados financieros a terceros antes de que se hayan hecho las modificaciones necesarias. Si, a pesar de aquello, los estados financieros se emiten posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor deberá adoptar las medidas adecuadas para tratar de prevenir que se confíe en el informe del auditor.

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

8.4.7. Una vez emitidos los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez emitidos los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe del auditor, pudiese haberle llevado a modificar el informe del auditor, el auditor deberá:

²¹ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.21.

- (a) Discutir el asunto con la Administración y, cuando proceda, con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad;
- (b) Determinar si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
- (c) Indagar sobre el modo en que la Administración tiene intención de tratar el asunto en los estados financieros.

8.4.8. Si la Administración modifica los estados financieros, el auditor deberá:

- (a) Llevar a cabo los procedimientos de auditoría necesarios para las circunstancias de la modificación, incluyendo:
 - (i) Ampliar los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 8.4.1 y 8.4.2 hasta la fecha del nuevo informe del auditor, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y
 - (ii) Entregar un nuevo informe del auditor²² sobre los estados financieros modificados; y
- (b) Revisar las medidas adoptadas por la Administración para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente emitidos junto con el informe del auditor correspondiente.

8.4.9. Si la Administración no toma las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que reciba los estados financieros emitidos anteriormente esté informada de la situación y no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que es necesario modificarlos, el auditor deberá tomar las medidas apropiadas para tratar de prevenir que se confíe en el informe del auditor.

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

Evaluaciones requeridas

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

La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, la oportunidad o el alcance de los procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la evaluación del riesgo. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar reevaluar los procedimientos de auditoría planificados, con base en la consideración modificada de los riesgos evaluados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar y las afirmaciones relacionadas.

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

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

²² Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.6.7.

- (a) La evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones permanece adecuada, incluido cuando se han identificado indicadores de sesgo de la Administración; y
- (b) Las decisiones de la Administración con respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de estas estimaciones contables en los estados financieros, son razonables en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

8.5.3. El auditor deberá evaluar si la comunicación recíproca entre él y los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no es así, el auditor deberá evaluar el efecto, si lo hay, en la auditoría y tomar las medidas adecuadas.

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

8.5.4. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros está de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor deberá considerar si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

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

Conclusión

8.5.5. El auditor deberá concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al formarse una opinión, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece ser corroborativa o contradictoria.

8.5.6. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación relevante, deberá intentar obtener mayor evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, deberá expresar una opinión con salvedades o abstenerse de opinar sobre los estados financieros.²³

8.5.7. El auditor deberá evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y deberá concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la Administración, de la base contable de empresa en marcha para la preparación de los estados financieros.²⁴

8.5.8. El auditor deberá concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si a juicio profesional del auditor existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha.²⁵

8.5.9. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la Administración, de la base contable de empresa en marcha es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, pero existe una

²³ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.27.

²⁴ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.17.

²⁵ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.18.

incertidumbre material, el auditor deberá determinar si los estados financieros:

- (a) Revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y los planes de la Administración para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y
- (b) Revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y que, por lo tanto, que la entidad puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

En estos casos, el auditor deberá expresar una opinión no modificada y el informe del auditor deberá incluir una sección separada bajo el encabezado “Incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha”.

8.5.10. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este deberá evaluar si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones.

8.5.11. Si el auditor confirma que, o no puede concluir que, los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales como resultado de un fraude, el auditor deberá evaluar las implicaciones en la auditoría incluidos los riesgos evaluados de representación incorrecta material y en el informe del auditor.

8.6. Representaciones escritas

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

8.6.1. El auditor deberá obtener representaciones escritas de la Administración, quienes tienen el conocimiento adecuado sobre los asuntos en cuestión y la responsabilidad por los estados financieros y, en su caso, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad sobre los siguientes asuntos:

- (a) Que han cumplido con su responsabilidad de preparar los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, incluida, cuando sea relevante, su presentación razonable. Las responsabilidades se describirán de la misma forma que se describe en los términos del trabajo;
- (b) Que han proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de acuerdo con lo acordado en los términos del trabajo de auditoría;

- (c) Que todas las transacciones se registran y se reflejan en los estados financieros;
- (d) Que reconocen su responsabilidad por el diseño, la implementación y el mantenimiento de los controles para prevenir y detectar fraude;
- (e) Que han revelado al auditor el resultado de su evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan contener representaciones incorrectas materiales debido a fraude;
- (f) Que su conocimiento de fraude, o sospecha de fraude, o imputación de fraude o sospecha de imputación de fraude le ha sido revelado al auditor;
- (g) Que han revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tienen conocimiento;
- (h) Que han contabilizado y revelado adecuadamente las relaciones y transacciones con partes relacionadas de acuerdo con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera;
- (i) Que todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de la disposición legal y reglamentaria cuyos efectos debieran considerarse para preparar los estados financieros han sido revelados al auditor;
- (j) Que todos los litigios y reclamos conocidos, reales o posibles, cuyos efectos debieran ser considerados al preparar los estados financieros, han sido revelados al auditor y contabilizados y revelados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (k) Con respecto a las estimaciones contables, si los métodos, los supuestos significativos y los datos utilizados para realizar las estimaciones contables y la información a revelar son apropiados para lograr el reconocimiento, medición o revelación, están de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (l) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable requiere un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;
- (m) Con respecto a la empresa en marcha, si existe una incertidumbre material, información sobre sus planes para acciones futuras y la viabilidad de estos planes;
- (n) Con respecto a cualquier reexpresión realizada para corregir una representación incorrecta material en los estados financieros del periodo anterior que afecte la información comparativa;
y
- (o) Otras representaciones que el auditor determine necesarias para respaldar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones específicas en los estados financieros, incluyendo cuando sea necesario para respaldar representaciones verbales.

8.6.2. El auditor deberá considerar la necesidad de obtener representaciones sobre estimaciones contables específicas.

8.6.3. La representación escrita adoptará la forma de una carta de representaciones dirigida al auditor.

El Anexo 7 presenta una carta de representación ilustrativa.

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la Administración realice declaraciones

públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las representaciones requeridas por esta norma, no será necesario incluir en la carta de representaciones los asuntos relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

- 8.6.4. El auditor deberá solicitar a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, representaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las representaciones incorrectas no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros como un todo. Un resumen de dichas partidas deberán incluirse en la representación o adjuntarse a la representación escrita.
- 8.6.5. Si el auditor tiene inquietudes sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la Administración, o sobre el compromiso o el cumplimiento de estos, o si las representaciones recibidas son inconsistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor deberá determinar el efecto sobre la evidencia de auditoría de manera más general y tomar las acciones adecuadas, incluyendo considerar el posible efecto sobre la opinión en el informe del auditor²⁶ considerando el requerimiento del apartado 8.6.7.

En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más representaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la evaluación del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, modificar la evaluación del riesgo y determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos evaluados.

Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la Administración, o sobre el compromiso o cumplimiento de éstos, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la Administración realice representaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En ese caso, el auditor puede considerar renunciar al trabajo, cuando el renunciar sea posible conforme a la ley o regulación aplicable, a menos que los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad implementen medidas correctivas adecuadas. Sin embargo, esas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor emita una opinión de auditoría no modificada.

- 8.6.6. Si la Administración no proporciona una o más representaciones escritas de las solicitadas, el auditor deberá:
- (a) discutir el asunto con la Administración;
 - (b) evaluar de nuevo la integridad de la Administración y evaluar el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las representaciones, verbales o escritas, y sobre la evidencia de auditoría en general; y
 - (c) adoptar las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe del auditor²⁷ de acuerdo con el requerimiento del apartado 8.6.7.
- 8.6.7. Si el auditor concluye que existen dudas suficientes sobre la integridad de la Administración de modo que las representaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1.(a)-(c) no sean confiables²⁸ o la Administración no proporcione las representaciones escritas requeridas por los apartados

²⁶ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.22.

²⁷ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.23.

²⁸ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.24.

8.6.1.(a)-(c),²⁹ el auditor deberá abstenerse de emitir una opinión sobre los estados financieros.

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

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

8.7.1. Antes de poner fecha en el informe del auditor, el socio del trabajo deberá determinar si ha asumido la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el trabajo de auditoría. A tal efecto, el socio del trabajo deberá determinar que:

- (a) La participación del socio del trabajo ha sido suficiente y adecuada durante el trabajo de auditoría, de modo que el socio del trabajo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y circunstancias del trabajo; y
- (b) La naturaleza y circunstancias del trabajo de auditoría, y cualquier cambio al mismo, y las respectivas políticas o procedimientos de la firma de auditoría, se han tomado en cuenta.

8.7.2. En la fecha del informe del auditor o con anterioridad a esta, el socio del trabajo deberá determinar que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe del auditor.

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

8.8. Requerimientos específicos de comunicación

8.8.1. El auditor deberá comunicar oportunamente y al nivel adecuado de la Administración, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, todas las representaciones incorrectas acumuladas durante la realización de la auditoría.

8.8.2. El auditor deberá comunicar a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad:

- (a) Representaciones incorrectas no corregidas y el efecto que ellas, individualmente o en conjunto, pueden tener en la opinión del auditor, a menos que lo prohíban las leyes o regulaciones. La comunicación del auditor deberá identificar las representaciones incorrectas materiales no corregidas de forma individualizada.
- (b) El efecto de las representaciones incorrectas no corregidas de periodos anteriores en los estados financieros del ejercicio actual.
- (c) La opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.
- (d) En su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría.
- (e) Asuntos significativos que surjan durante la auditoría, incluso en relación con las partes relacionadas de la entidad, que fueron discutidas o sujetas a correspondencia con la

²⁹ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.25.

Administración.

- (f) Hallazgos significativos de la auditoría. Si, a juicio profesional del auditor, las comunicaciones verbales no fueran adecuadas, esta comunicación se hará por escrito.
- (g) Otros asuntos, aún no informados, relacionadas con fraude que pueden ser relevantes para las responsabilidades de aquellos responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, a menos que lo prohíba la ley o regulación.
- (h) Circunstancias, si las hay, que afecten a la forma y contenido del informe del auditor.
- (i) Las representaciones escritas que el auditor solicite.
- (h) Otros asuntos significativos, en su caso, que surjan de la auditoría que, a juicio profesional del auditor, sean relevantes para la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera.
- (k) La expectativa de los mismos y la redacción si el auditor espera incluir un Párrafo de Énfasis o de Otros Asuntos en el informe del auditor.

8.8.3. Salvo que todos los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad participen en la Administración de la entidad, el auditor les deberá comunicar los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, incluyendo:

- (a) Si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
- (b) Si es adecuada la utilización, por la Administración, de la base contable de empresa en marcha para la preparación de los estados financieros;
- (c) Si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros; y
- (d) En su caso, las implicaciones para el informe del auditor.

8.9. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a ser documentados como relevantes para esta Parte.

8.9.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:

- (a) Todas las representaciones incorrectas acumuladas durante la auditoría y si han sido corregidas y la conclusión del auditor sobre si las representaciones incorrectas no corregidas son materiales, individualmente o en conjunto, y la base para esa conclusión; y
- (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el trabajo de auditoría y cómo se implementaron esas conclusiones.

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

8.9.3. El auditor deberá reunir la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completar el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe del auditor.

La NGC 1 (u otros requerimientos nacionales que sean al menos tan exigentes) requiere que los sistemas de gestión de calidad de las firmas establezcan un objetivo de calidad que aborde la recopilación de la documentación del trabajo de manera oportuna después de la fecha del informe del trabajo.³⁰ Un límite adecuado de tiempo, antes del cual completar la compilación del archivo final de auditoría es habitualmente inferior a 60 días desde la fecha del informe del auditor.³¹

8.9.4. Después de haber completado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no deberá eliminar ni descartar documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación.

La NGC 1 (o requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los sistemas de gestión de la calidad de las firmas establezcan un objetivo de calidad que aborde el mantenimiento y conservación adecuados de la documentación del trabajo para satisfacer las necesidades de la firma y cumplir con las leyes, regulaciones, requerimientos de ética aplicables o normas profesionales.³² El plazo de conservación para trabajos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe del auditor o, en su caso, de la fecha del informe del auditor del grupo de los estados financieros del grupo, si esta es posterior.³³

8.9.5. Si corresponde, el auditor deberá documentar el incumplimiento de un objetivo de cualquier Parte de la NAGA para EMC, y la acción resultante (tal como el efecto en la opinión del auditor o el retirarse del trabajo si el objetivo general del auditor no se puede cumplir).

8.9.6. Cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del trabajo ha sido finalizada, el auditor deberá, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentar:

- (a) Los motivos específicos para ello; y
- (b) La fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

³⁰ NGC 1, apartado 31(f).

³¹ NGG 1, apartado A83.

³² NGC 1, apartado 31(f).

³³ NGC 1, apartado A85.

9. Formación de la opinión e informe

Contenido de esta Parte

La Parte 9 establece los requerimientos para:

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

Alcance de esta Parte

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

En la *Guía Complementaria de Informes del Auditor*, se pueden encontrar ejemplos de opiniones modificadas, incertidumbre material relacionada con empresa en marcha, párrafos de énfasis y otros párrafos de otros asuntos y la orientación relativa al informe del auditor. (ver: <https://www.iaasb.org/publications/isa-lce-auditor-reporting-supplemental-guidance>)

9.1. Objetivos

9.1.1. Los objetivos del auditor son:

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

9.2. Formación de la opinión sobre los estados financieros

9.2.1. El auditor deberá formarse una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

9.2.2. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor deberá concluir si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales, debido a fraude o error. Esta conclusión deberá tener en cuenta:

- (a) Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- (b) Si las representaciones incorrectas no corregidas son materiales, individualmente o agregadas, y
- (c) Las evaluaciones requeridas por los apartados 9.2.3. a 9.2.6.

9.2.3. El auditor deberá evaluar si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Esta evaluación deberá incluir considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la Administración.

9.2.4. Al realizar la evaluación del apartado 9.2.3., el auditor deberá evaluar, en vista de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, si:

- (a) Los estados financieros revelan de manera adecuada las políticas contables significativas de la entidad y si se han presentado de manera comprensible;
- (b) Las políticas contables de la entidad seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y son adecuadas;
- (c) Las estimaciones contables y la información relacionada a revelar hechas por la Administración son razonables;
- (d) Si las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas se han contabilizado, presentado y revelado adecuadamente, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (e) La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible, incluido si:
 - (i) Se ha incluido la información que debiera haberse incluido;
 - (ii) Dicha información se clasifica, agrega o desagrega y caracteriza adecuadamente; y
 - (iii) La presentación general de los estados financieros se ha visto socavada por la inclusión de información que no es relevante o que oscurece una adecuada comprensión de los asuntos revelados.
- (f) Los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y
- (g) La terminología empleada en los estados financieros, incluido el encabezado de cada estado financiero, es adecuada.

9.2.5. Cuando los estados financieros se preparen de acuerdo con un marco de presentación razonable, el auditor deberá también evaluar si los estados financieros logran una presentación razonable. Esta evaluación deberá incluir la consideración de:

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

La evaluación por el auditor sobre si los estados financieros logran la presentación razonable, tanto en lo que respecta a la presentación como en la información a revelar necesaria para alcanzarla, es un asunto de juicio profesional.

9.2.6. El auditor deberá evaluar si los estados financieros describen el marco de preparación y

presentación de información financiera aplicable o hacen referencia a este de manera adecuada.

9.3. Forma de la opinión

9.3.1. El auditor deberá expresar una opinión no modificada (sin modificaciones) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Si el marco de preparación y presentación de información financiera es un marco de presentación razonable, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, la opinión requerida es sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, o dan una imagen fiel. Si el marco de preparación y presentación de información financiera es un marco de cumplimiento, la opinión requerida es sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco.

9.3.2. Si los estados financieros preparados de acuerdo con los requerimientos de un marco de presentación razonable no logran la presentación razonable, el auditor lo deberá discutir con la Administración y, dependiendo de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva el asunto, determinar si modificar la opinión.³⁴

9.3.3. Si los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación razonable. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros inducen a error, lo deberá discutir con la Administración y, dependiendo del modo en que se resuelva dicho asunto, determinar si ha de comunicarse en el informe del auditor y el modo en que lo ha de hacer.³⁵

9.4. Informe del Auditor

9.4.1. El auditor deberá informar de acuerdo con el formato y contenido especificados en recuadro a continuación, a menos que:

- (a) Se requiera de una modificación del informe del auditor para cumplir con un diseño específico o redacción del informe del auditor requerido por la ley o regulación de una jurisdicción. Cuando el diseño o redacción del informe del auditor esté establecida por ley o regulación, el informe del auditor deberá hacer referencia a esta NAGA para EMC solo si se incluyen los elementos del formato y contenido especificados que se ilustran en recuadro a continuación;
- (b) Se requiere que el auditor realice la auditoría de acuerdo con la norma de auditoría de una jurisdicción específica para entidades menos complejas (la “norma de auditoría nacional para EMC”) que establece un diseño o redacción del informe del auditor diferente al requerido por la NAGA para EMC y adicionalmente ha cumplido con la NAGA para EMC en la realización de la auditoría. Si este es el caso, el informe del auditor puede hacer referencia a la NAGA para EMC además de la norma nacional de auditoría de EMC solo si el informe del auditor incluye los elementos del formato y contenido especificados que se ilustran en recuadro a continuación; o

³⁴ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.28.

³⁵ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.29.

- (c) El informe del auditor incluye una opinión modificada, un párrafo de énfasis, un párrafo de otros asuntos, una incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha, otras responsabilidades de informar o una sección separada que trate sobre Otra información, en cuyo caso el auditor deberá modificar la opinión del auditor (de acuerdo con la Parte 9.5.) o considerar la inclusión de otros aspectos en el informe del auditor (de acuerdo con las Partes 9.6 y 9.8.).

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los [Accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]³⁶

Opinión

Hemos auditado³⁷ los estados financieros de [la Sociedad ABC (la Entidad), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultados integrales, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas (reemplace estos nombres de los estados con los títulos apropiados)],³⁸

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos [*“presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales,” o “dan una imagen fiel de”*]³⁹ la situación financiera de la [Entidad] al [31 de diciembre de 20X1], sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable].⁴⁰

Fundamento de la opinión

Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con la [Norma de Auditoría Generalmente Aceptada en Chile para auditorías de estados financieros de Entidades Menos Complejas (la NAGA para EMC)]. Nuestras responsabilidades de acuerdo con la NAGA para EMC se describen con más detalle en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe.⁴¹ Somos independientes de la [Entidad] de acuerdo con el Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile, y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de acuerdo con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y

³⁶ Los asuntos reflejados en el formato y contenido especificados en el informe del auditor entre corchetes (por ejemplo, []) se adaptarán en consecuencia.

³⁷ Cuando se abstiene de opinar, la declaración que indica que los estados financieros han sido auditados se modifica para indicar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

³⁸ Identificar la entidad cuyos estados financieros han sido auditados; identificar cada estado financiero y su fecha y periodo, y hacer referencia a las notas y políticas contables significativas o utilizar otra descripción adecuada de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

³⁹ Ver también el apartado 9.4.2 siguiente. Cuando los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de cumplimiento, la opinión y descripción de las responsabilidades del auditor se refieren en cambio a si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

⁴⁰ Identificar la jurisdicción de origen del marco de preparación y presentación de información financiera si no se trata de las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por IASB o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.

⁴¹ Cuando el auditor se abstiene de opinar sobre los estados financieros, esta declaración no se incluye en el informe del auditor.

adecuada para nuestra opinión.⁴²

Responsabilidades de [la Administración] por los Estados Financieros⁴³

[La Administración] es responsable de la preparación [y presentación razonable] de los estados financieros adjuntos de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable],⁴⁴ y del control interno que [la Administración] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representaciones incorrectas materiales, debido a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, [la Administración] es responsable de la evaluación de la capacidad de la [Entidad] de continuar como empresa en marcha, revelando, según corresponda, los asuntos relacionados con la empresa en marcha y utilizando la base contable de empresa en marcha excepto si [la Administración] tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista, que hacerlo.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros^{45 46}

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales, debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que contenga nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de acuerdo con la NAGA para EMC siempre detecte una representación incorrecta material cuando exista. Las representaciones incorrectas pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, se podría esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoría de acuerdo con la NAGA para EMC, aplicamos nuestro juicio profesional y

⁴² Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la declaración sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base para su opinión se modifica para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda. Cuando el auditor se abstiene de opinar sobre los estados financieros, esta declaración no se incluye en el informe del auditor.

⁴³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁴⁴ Cuando la responsabilidad de la Administración sea preparar estados financieros que dan la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La Administración es responsable de la preparación de estados financieros que dan la imagen fiel de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable], y del..."

⁴⁵ La descripción de las responsabilidades del auditor también puede incluirse en un anexo, o cuando las leyes, regulaciones o normas nacionales de auditoría lo permitan expresamente, como una descripción en un sitio web de una autoridad adecuada cuando la descripción aborda, y no es inconsistente con, esta NAGA para EMC. En tales casos, se incluirá en el informe del auditor una referencia a la ubicación del anexo o descripción. Cuando el auditor se abstiene de opinar sobre los estados financieros, la descripción de las responsabilidades del auditor solo incluyen los asuntos requeridos por el apartado 9.5.33.

⁴⁶ Cuando sea aplicable la Parte 10, describir además las responsabilidades del auditor en un trabajo de auditoría de un grupo, indicando que;

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

mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y evaluamos los riesgos de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una representación incorrecta material debido a fraude es más elevado que en el caso de una representación incorrecta material debido a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, representaciones intencionadamente erróneas o el caso omiso del control interno.
- Obtenemos entendimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de *[la Entidad]*.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, de la base contable de empresa en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de *[la Entidad]* para continuar como empresa en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe del auditor sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe del auditor. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que *[la Entidad]* deje de ser una empresa en marcha.
- *[Evaluamos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación razonable.]*⁴⁷

Comunicamos a *[la Administración y en su caso, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad]*, entre otros asuntos, el alcance y la oportunidad planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

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

[Dirección del auditor: nombre la ubicación en la jurisdicción donde ejerce el auditor]

[Fecha: No puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (i) Todos los estados e información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados; y (ii) Todas las personas con autoridad reconocida han afirmado que asumen la responsabilidad por los estados financieros].

⁴⁷ Relevante cuando los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de presentación razonable.

- 9.4.2. Cuando los estados financieros se preparen de acuerdo con un marco de presentación razonable, la descripción en el informe del auditor de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a “la preparación y presentación razonable de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que dan la imagen fiel”, según corresponda en las circunstancias, en la descripción de las responsabilidades de los estados financieros en el informe del auditor.
- 9.4.3. En un informe del auditor que contenga una opinión no modificada, el auditor no deberá hacer referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. Si dicha referencia es requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor deberá indicar en el informe del auditor que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión.

9.5. Modificaciones a la opinión

Las tablas de A a la C, a continuación establecen los requerimientos para los cuales se utiliza una opinión con modificaciones en diferentes situaciones y la forma y contenido de una opinión con modificaciones.

- 9.5.1. El auditor deberá modificar la opinión en el informe del auditor de acuerdo con las Tablas A-C a continuación cuando:
- (a) El auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros como un todo no están exentos de representación incorrecta material; o
 - (b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material.
- 9.5.2. Cuando el auditor modifique la opinión de auditoría, el auditor deberá:
- (a) Modificar el encabezado “Fundamento de la Opinión” por “Fundamento de la Opinión con Salvedades”, “Fundamento de la Opinión Adversa” o “Fundamento de la Abstención de Opinión” como se establece en las Tablas A-C; y
 - (b) Dentro de la sección de fundamento de la opinión, incluir una descripción del asunto que dio lugar a la modificación.

La siguiente Tabla A especifica la forma en que el juicio profesional del auditor, sobre la naturaleza del asunto que origina la opinión con modificaciones, y lo invasivo de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a ser expresada.

TABLA A Naturaleza del asunto que origina la modificación	El juicio profesional del auditor sobre lo invasivo de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	<i>Material pero no invasivo</i>	<i>Material e invasivo</i>
<i>Estados financieros con representaciones incorrectas materiales</i>	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)

<i>Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada</i>	Opinión con salvedades	Abstención de opinión
--	------------------------	-----------------------

En la Tabla B a continuación se especifica la modificación a realizar en la opinión para cada tipo de opinión en la Tabla A

TABLA B		
Forma de la opinión	Marco de presentación razonable	Marco de cumplimiento
<p>9.5.3. Opinión con salvedades</p> <p>Informe del auditor- Encabezado de la opinión: “Opinión con salvedades”</p> <p>Informe del auditor- Encabezado para Fundamento de la Opinión: “Fundamento para la Opinión con salvedades”</p>	<p>“En nuestra opinión, excepto por los [efectos o posibles efectos]⁴⁸ del (de los) asunto(s) que se describe en la sección de Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales/[dan la imagen fiel de] [...] de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]”</p>	<p>“...excepto por los [efectos o posibles efectos] del (de los) asunto(s) que se describe en la sección de Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]”</p>
<p>9.5.4. Opinión desfavorable (adversa)</p> <p>Informe del auditor- Encabezado de la opinión: “Opinión desfavorable (adversa)”</p> <p>Informe del auditor- Encabezado para Fundamento de la Opinión: “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”</p>	<p>“...los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales/o no dan la imagen fiel de] [...] de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]”</p>	<p>“...los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con [el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]”</p>
<p>9.5.5. Abstención de opinión</p> <p>Informe del auditor- Encabezado de la opinión:</p>	<p>“Fuimos contratados para auditar los estados financieros de...”</p> <p>“No expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.</p>	

⁴⁸ Los asuntos reflejados entre corchetes (por ejemplo, []) se adaptarán en consecuencia.

<p>“Abstención de opinión”</p> <p>Informe del auditor- Encabezado para Fundamento de la Opinión:</p> <p>“Fundamento de la Abstención de opinión”</p>	<p>Debido a la importancia del asunto descrito en la sección Fundamento de la abstención de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros.”</p>
--	---

La Tabla C siguiente, establece circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor y los tipos de opiniones expresadas en esas circunstancias con base en la naturaleza del asunto que dio lugar a la modificación (ver Tabla A). La Tabla C no es una lista exhaustiva de todas las circunstancias en las que se modifica la opinión del auditor.

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Abstención
<i>Saldos de apertura</i>				
9.5.6. El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que los saldos de apertura contienen una representación incorrecta que afecta materialmente los estados financieros del período actual, y el efecto de la representación incorrecta no se contabiliza adecuadamente o no se presenta o revela adecuadamente.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que las políticas contables del periodo actual no se aplican de manera uniforme en relación con los saldos de apertura de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable o que un cambio en las políticas contables no se contabiliza, presenta o revela adecuadamente, de acuerdo con el marco	4.5.6.	✓	✓	

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Abstención
de preparación y presentación de información financiera.				
9.5.9. La opinión del auditor predecesor con respecto a los estados financieros del periodo anterior incluyó una modificación que sigue siendo relevante y material para los estados financieros del período actual.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Incumplimiento con las leyes y regulaciones</i>				
9.5.10. No se puede obtener información suficiente sobre una sospecha de incumplimiento.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. El auditor concluye que el incumplimiento identificado o sospecha de incumplimiento tiene un efecto material en los estados financieros y no se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros.	7.4.27.	✓	✓	
9.5.12. La Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad no permiten al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. El auditor no puede determinar si el incumplimiento ha ocurrido debido a limitaciones impuestas por las circunstancias en lugar de por la Administración o los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.	7.4.27.	✓		✓
<i>Confirmaciones externas</i>				
9.5.14. El auditor concluye que la negativa de la Administración a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de	7.3.24.	✓		✓

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Abstención
auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos.				
<i>Existencias</i>				
9.5.15. El auditor no puede aplicar procedimientos de auditoría alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la existencia y condición del inventario.	7.4.21.	✓		✓
<i>Litigios y reclamaciones</i>				
9.5.16. La Administración se niega a dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con el asesor jurídico externo de la entidad, o el asesor jurídico externo de la entidad se niega a responder adecuadamente a la carta de consulta, o se le prohíbe responder; y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la realización de procedimientos de auditoría alternativos.	7.4.25	✓		✓
<i>Empresa en marcha</i>				
9.5.17. Los estados financieros se han preparado utilizando la base contable de empresa en marcha, pero, a juicio profesional del auditor, la utilización por parte de la Administración de dicha base contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. No se hacen revelaciones adecuadas sobre una incertidumbre material en los estados financieros. 9.5.19. En esta circunstancia, la sección de fundamento de la opinión desfavorable (o adversa) deberá establecer que "existe una incertidumbre material que puede generar	7.4.4 8.5.8	✓	✓	

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Abstención
dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y que los estados financieros no revelan adecuadamente este asunto."				
9.5.20. Al evaluar la evaluación de la Administración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha, el período es inferior a doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, y la Administración no realiza ni amplía su evaluación, lo que hace que el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	7.4.2.	✓		✓
<i>Hechos posteriores al cierre</i>				
9.5.21. Los hechos llegan a ser conocidos por el auditor después de la fecha del informe del auditor pero antes de la fecha de emisión de los estados financieros, y la Administración no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que es necesario modificarlos.	8.4.6.(a)	✓	✓	✓
<i>Representaciones escritas</i>				
9.5.22. El auditor concluye que las representaciones escritas requeridas por esta norma no son fiables.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Si la Administración no proporciona una o más representaciones escritas de las solicitadas.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. El auditor concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la Administración como para que las representaciones escritas requeridas por 8.6.1.(a)–(c). no sean fiables.	8.6.7.			✓

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Abstención
9.5.25. Cuando la Administración no proporciona las representaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1.(a)–(c).	8.6.7.			✓
<i>Cifras correspondientes</i>				
<p>9.5.26. Se presentan cifras correspondientes, el informe del auditor del periodo anterior, tal como fue emitido previamente, incluyó una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión adversa y el asunto que dio origen a la modificación se encuentra sin resolver.</p> <p>El párrafo Fundamento para la Modificación deberá: (a) referirse tanto a las cifras del período actual como a las cifras correspondientes en la descripción del asunto que da lugar a la modificación, cuando los efectos o posibles efectos del asunto sobre las cifras del período actual sean materiales; o (b) en otros casos, explicar que la opinión de auditoría ha sido modificada debido a los efectos o posibles efectos del asunto pendiente, sobre la comparabilidad de las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes.</p>	9.7.6	✓	✓	✓
<i>Otros</i>				
9.5.27. El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Los estados financieros, aunque hayan sido preparados de acuerdo con los requerimientos de un marco de presentación razonable, no logran la presentación razonable.	9.3.2.		✓	

Tabla C Circunstancias específicas en las que se modifica la opinión del auditor	Ref. apartado	Con salvedades	Adversa	Abstención
9.5.29. Los estados financieros se preparan de acuerdo con un marco de cumplimiento y, en circunstancias extremadamente raras, el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que dichos estados financieros son engañosos.	9.3.3	✓	✓	✓

Otros asuntos relativos a las modificaciones

9.5.30. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe del auditor por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor deberá indicar en el informe del auditor que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

9.5.31. Si existe una representación incorrecta material en los estados financieros que se relacione con:

- (a) Cantidades específicas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor deberá incluir en la sección Fundamento de la opinión una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la representación incorrecta, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor deberá indicarlo en esta sección.
- (b) Información a revelar cualitativa, el auditor deberá incluir en la sección de Fundamento de la opinión una explicación de cómo la información a revelar está incorrectamente representada.
- (c) Al no revelar en los estados financieros la información que se requiere revelar, el auditor deberá:
 - (i) Discutir la falta de revelación de información con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad;
 - (ii) Describir en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y
 - (iii) Salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluir la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

9.5.32. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor deberá incluir en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.

9.5.33. Cuando el auditor se abstiene de opinar sobre los estados financieros debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor deberá modificar la sección Responsabilidades del auditor para la auditoría de los estados financieros del informe de acuerdo con el apartado 9.4.1 para incluir solo lo siguiente:

- (a) Una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de una auditoría a los

estados financieros de la entidad de acuerdo con la NAGA para EMC y la emisión de un informe del auditor;

- (b) Una declaración de que debido al asunto o asuntos descrito(s) en la sección "Fundamento de la abstención de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
- (c) Una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de acuerdo con dichos requerimientos.

9.5.34. Si el auditor ha expresado una opinión desfavorable (adversa) o se ha abstenido de opinar sobre los estados financieros, deberá describir en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otro asunto del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

9.6. Otros párrafos en el informe del auditor

Los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor se utilizan cuando el auditor lo considera necesario para:

- *Llamar la atención de los usuarios sobre un asunto o asuntos presentado(s) o revelado(s) en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros (Párrafo de énfasis); o*
- *Llamar la atención de los usuarios sobre cualquier asunto o asuntos distinto(s) de los presentados o revelados en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor (Otros asuntos).*

Párrafos de énfasis

9.6.1. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre un asunto que se presentó o se reveló en los estados financieros que, a juicio profesional del auditor, es de tal importancia que es fundamental para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros, y que no se requeriría que el auditor modifique la opinión como resultado de ese asunto, el auditor deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor indicando que el informe del auditor no se modifica con respecto al asunto que se enfatiza.

Ejemplos de los casos en los que pueden ser necesarios párrafos de énfasis, incluyen:

- *Cuando un marco de preparación y presentación de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.*
- *Cuando, con posterioridad a la fecha del informe del auditor, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor entrega un informe del auditor nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).*

La inclusión de un párrafo de énfasis en el informe del auditor no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

- *Una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un trabajo de auditoría*

específico;

- Información que requiere revelar la Administración en los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación razonable; o
- Informar cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en marcha.

Párrafos sobre otros asuntos

El contenido de un párrafo sobre otros asuntos refleja con claridad que no se requiere que esos otros asuntos se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otros asuntos no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética sobre la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otros asuntos no incluye información que se requiere que proporcione la Administración.

9.6.2. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto distinto de los presentados o revelados en los estados financieros que, a juicio profesional del auditor, sea relevante para el entendimiento de los usuarios sobre la auditoría, las responsabilidades del auditor o del informe del auditor, el auditor deberá incluir un párrafo sobre otros asuntos en el informe del auditor siempre que no estén prohibidas por la ley o regulación.

Contenido de otros párrafos en el informe del auditor

9.6.3. Cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis, un párrafo sobre otros asuntos, o una incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha en el informe del auditor, el auditor deberá incluir el párrafo o la sección de acuerdo con la Tabla D siguiente:

Tabla D Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado deberá incluir	El contenido deberá incluir
9.6.4. Párrafo de énfasis	Una sección por separado en el informe del auditor	Encabezado apropiado que incluya "Párrafo de énfasis"	Una clara referencia al asunto que se enfatiza y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicho asunto. Una referencia solo a la información presentada o revelada en los estados financieros. Una indicación acerca de que el auditor no modifica su opinión con respecto a este asunto que se enfatiza.
9.6.5. Párrafo sobre otros asuntos	Una sección por separado en el informe del auditor	Encabezado apropiado que incluya "Otros asuntos"	Según sea apropiado en las circunstancias.

Tabla D Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado deberá incluir	El contenido deberá incluir
9.6.6. Párrafo de incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha	Una sección por separado en el informe del auditor	“Incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha”	Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo relacionado con la incertidumbre material. Manifestar que estos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y que la opinión del auditor no se modifica con respecto a este asunto.

9.6.7. Cuando ciertos hechos llegan a conocimiento del auditor después de que se hayan emitido los estados financieros y si la Administración modifica los estados financieros, el auditor deberá incluir en el informe del auditor nuevo o rectificado un Párrafo de Énfasis o un Párrafo sobre Otros Asuntos llamando la atención de los usuarios sobre el motivo de la modificación y haciendo referencia al informe anterior entregado por el auditor.

9.7. Información comparativa –cifras correspondientes y estados financieros comparativos

9.7.1. El auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. Para ello, el auditor deberá evaluar lo siguiente:

- (a) Los importes e información a revelar en el periodo anterior coinciden con la información comparativa o han sido reexpresados; y
- (b) Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, cuando ocurrieron cambios, se han contabilizado y presentado o revelado adecuadamente.

9.7.2. Si el auditor toma conocimiento de una posible representación incorrecta material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, el auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una representación incorrecta material. Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor deberá determinar si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9.7.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, y las disposiciones legales o reglamentarias no le prohíben al auditor referirse al informe del auditor del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes y el auditor decide hacerlo, deberá señalar en un párrafo sobre otros asuntos del informe del auditor:

- (a) Que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
- (b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión con

modificaciones, las razones que motivaron dicha opinión; y

(c) La fecha de ese informe.

9.7.4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, y se presentan como estados financieros comparativos, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor deberá indicar en un párrafo sobre otros asuntos:

(a) Que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;

(b) El tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión con modificaciones, las razones que motivaron dicha opinión; y

(c) La fecha de ese informe, a menos que el informe del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se re-emita con los estados financieros.

9.7.5. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor deberá indicar en un párrafo sobre otros asuntos del informe del auditor que las cifras correspondientes o los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen representaciones incorrectas que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual.

Cifras correspondientes

9.7.6. Cuando se presenten cifras correspondientes, la opinión del auditor no deberá referirse a las cifras correspondientes excepto por el apartado 9.7.5 o en las siguientes circunstancias:

(a) Si el informe del auditor del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión adversa, y el asunto que dio lugar a la opinión con modificaciones no se ha resuelto, el auditor deberá modificar la opinión sobre los estados financieros del periodo actual.⁴⁹

(b) Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una representación incorrecta material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe del auditor sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros.

Estados financieros comparativos

9.7.7. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría.

9.7.8. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, expresó, deberá revelar los motivos fundamentales de la

⁴⁹ Para conocer el efecto en el informe del auditor ver la Parte 9, apartado 9.5.26.

diferencia en la opinión, en un párrafo sobre Otros Asuntos.

9.8. Otra información

“Otra información” es información financiera o no financiera (distinta que la de los estados financieros y del informe del auditor correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad.

9.8.1. El auditor deberá determinar, mediante discusiones con la Administración, el documento o los documentos que comprende(n) el informe anual y el modo y oportunidad en que la entidad espera emitirlos.

9.8.2. El auditor deberá leer la otra información y:

- (a) Considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros; y
- (b) Considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el entendimiento del auditor obtenido en la auditoría.

9.8.3. Como base para las consideraciones del apartado 9.8.2.(a) y para evaluar su congruencia, el auditor deberá comparar cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros.

Para evaluar la consistencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que sean iguales, o resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

9.8.4. Mientras lee la otra información, el auditor también deberá permanecer alerta a las indicaciones de que el resto de la otra información, que no está relacionada con los estados financieros o con el entendimiento del auditor obtenido en la auditoría, parezca tener una representación incorrecta material.

9.8.5. Si el auditor identifica que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una representación incorrecta material en la otra información), deberá discutir el asunto con la Administración y, si es necesario, aplicar otros procedimientos para concluir si:

- (a) Existe una representación incorrecta material en la otra información;
- (b) Existe una representación incorrecta material en los estados financieros;
- (c) El auditor necesita actualizar su entendimiento de la entidad y de su entorno.

9.8.6. Si el auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que existe una representación incorrecta material en la otra información, el auditor deberá solicitar a la Administración que corrija la otra información. Si la Administración:

- (a) Acepta hacerlo, el auditor deberá determinar que la corrección se ha realizado; o
- (b) Se rehúsa a hacerlo, el auditor deberá comunicarse con los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad acerca del asunto y solicitar que se realice la corrección. Si aún no se realiza la corrección, el auditor deberá considerar las implicaciones para el informe del auditor de acuerdo con la Tabla E siguiente o retirarse del trabajo cuando sea posible hacerlo.

9.8.7. Si el auditor obtuvo parte de la otra información o toda, en la fecha del informe del auditor, el auditor deberá incluir una sección de Otra información en el informe del auditor de acuerdo con la Tabla E.

Tabla E Párrafo o Sección	Ubicación	El encabezado deberá incluir	El contenido deberá incluir
9.8.8. Sección de Otra Información	Una sección por separado en el informe del auditor	“Otra Información” u otro encabezado apropiado	<ul style="list-style-type: none"> (a) Una declaración de que la Administración es responsable de la otra información; (b) Una identificación de la otra información, si la hubiera, obtenida por el auditor antes de la fecha del informe del auditor; (c) Una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa ninguna opinión ni ninguna otra forma de seguridad que proporcione una conclusión sobre esta; (d) Una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NAGA para EMC; y (e) Cuando se haya obtenido la otra información antes de la fecha del informe del auditor: <ul style="list-style-type: none"> (i) Una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto; o (ii) Si el auditor ha concluido que existe una representación incorrecta material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la representación incorrecta material no corregida en la otra información.

9.8.9. A menos que sea requerido por una ley o regulación, cuando el auditor se abstiene de opinar sobre los estados financieros, el informe del auditor no deberá incluir una sección de Otra información.

9.9. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 los cuales se aplican durante toda la auditoría, asuntos específicos a ser documentados para esta Parte se describen a continuación.

9.9.1. El auditor deberá documentar los procedimientos realizados en relación con la otra información y la versión final de la otra información.

10. Auditorías de estados financieros del grupo

Contenido de esta Parte

La Parte 10 establece las consideraciones especiales que se aplican a una auditoría del grupo. En toda esta Parte, “el auditor” debiera entenderse como el “auditor del grupo”.

Alcance de esta Parte

Todas las Partes de la NAGA para EMC se aplican a una auditoría de grupo. Los requerimientos y orientaciones de esta Parte se refieren o amplían la aplicación de otras Partes de la NAGA para EMC a una auditoría de grupo.

10.1. Objetivo

10.1.1. El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo, ya sea por fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos evaluados.

10.2. Actividades de planificación

10.2.1. Al aplicar la Parte 5, el auditor deberá establecer y actualizar según sea necesario el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría del grupo. Al hacerlo, el auditor deberá determinar:

- (a) Los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría; y
- (b) Los recursos necesarios para realizar el trabajo de auditoría del grupo.

Componentes

La determinación de los componentes a los cuales realizar trabajo de auditoría es un asunto de juicio profesional. Asuntos que pueden influenciar la determinación del auditor 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 o entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.*
- *La desagregación de clases significativas de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar significativos 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 significativos 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, y si es así, cómo, el grupo centraliza las actividades relevantes para la preparación y presentación de*

información financiera.

Con base en el entendimiento de la estructura organizacional y del sistema de información del grupo, el auditor puede determinar que la información financiera de ciertas entidades o unidades de negocio pueden considerarse en conjunto para los efectos de la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características de negocio 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 puede decidir tratar estas tres entidades legales como un único componente.

Recursos

La Parte 3 requiere que el socio del trabajo determine que suficientes y adecuados recursos para realizar el trabajo se asignen o estén disponibles para el equipo del trabajo de manera oportuna. La determinación por el auditor de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo es un asunto de juicio profesional y puede incluir el entendimiento de:

- El grupo;*
- Los componentes dentro del grupo en los que se realizará el trabajo de auditoría, la ubicación de dichos componentes y cualquier factor jurisdiccional relacionado, como idioma, cultura y regulación; y*
- Si realizar el trabajo de forma centralizada, en componentes o una combinación de los mismos.*

10.2.2. Si, después de la aceptación o continuidad del trabajo de auditoría del grupo, el socio del trabajo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del trabajo deberá considerar los posibles efectos sobre la auditoría del grupo.

10.3. Importancia relativa (materialidad)

10.3.1. Al aplicar la Parte 5, 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 deberá determinar la materialidad para la ejecución del trabajo del componente. Para hacer frente al riesgo de agregación, dicho importe deberá ser inferior a la materialidad para la ejecución del trabajo del grupo.

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

La NAGA para EMC no requiere que se determine la materialidad para la 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 alguna clase o clases determinadas de transacciones, saldos 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 Parte 5 requiere una determinación sobre el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichas clases concretas de transacciones, saldos contables o información a revelar. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar considerar si una materialidad para la ejecución del trabajo del componente inferior a tales montos puede ser apropiada para esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar.

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

- *El grado de desagregación de la información financiera entre los componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el grado de desagregación entre los componentes, una menor materialidad para la ejecución del trabajo del componente normalmente sería apropiada para abordar el riesgo de agregación). La significancia relativa 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, la naturaleza y el alcance de las representaciones incorrectas identificadas en el componente en auditorías anteriores.*

Para abordar el riesgo de agregación, el apartado 10.3.1. requiere que la materialidad para la ejecución del trabajo del componente sea menor que la materialidad para la ejecución del trabajo del grupo. Sin embargo, en algunas circunstancias, la materialidad para la ejecución del trabajo del componente puede establecerse en un importe más cercano a la materialidad para la 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.

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

10.4.1. Al aplicar la Parte 6, el auditor deberá obtener entendimiento de:

- (a) La estructura organizacional del grupo y su modelo de negocio, incluyendo:
 - (i) Los lugares en los que el grupo tiene sus operaciones o actividades;
 - (ii) La naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y la medida en que son similares en todo el grupo; y
 - (iii) La medida en que el modelo de negocios del grupo integra el uso de las TI.
- (b) El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y la consistencia de las políticas y prácticas contables en todo el grupo.
- (c) El sistema de control interno del grupo, incluyendo:
 - (i) El proceso de consolidación utilizado por el grupo y ajustes de consolidación;
 - (ii) La naturaleza y el alcance de la uniformidad de los controles;
 - (iii) Cómo el grupo centraliza las actividades relevantes para la preparación y presentación de información financiera; y

- (iv) Cómo la Administración del grupo comunica asuntos significativos que respaldan la preparación de los estados financieros del grupo a la Administración de las entidades o unidades de negocio.

10.5. Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material

10.5.1. Al aplicar la Parte 6, sobre la base del entendimiento obtenido en el apartado 10.4.1, el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros del grupo, incluso con respecto al proceso de consolidación.

Al aplicar la Parte 6, se requiere que el auditor identifique y evalúe 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 los riesgos de que existe una representación incorrecta material en los estados financieros del grupo debido a fraude puede incluir lo siguiente:

- *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 controlan 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.*
- *Las respuestas de los responsables del Gobierno Corporativo del grupo y de la Administración del grupo a la pregunta del auditor sobre si tienen conocimiento de algún fraude real, sospecha o imputación de fraude que afecte a un componente o al grupo.*

10.6. Respuestas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material

10.6.1. Al aplicar la Parte 7 el auditor deberá determinar los componentes en los que realizar los procedimientos de auditoría posteriores y la naturaleza, oportunidad y el alcance del trabajo a realizar en esos componentes.

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 significativos en conjunto, responderá a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, por ejemplo, si los registros contables de las transacciones de ingresos ordinarios de todo el grupo se mantienen centralmente.

El auditor puede determinar que la información financiera de los 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. En esos casos, la materialidad para la ejecución del trabajo del grupo a menudo se utilizará para realizar estos procedimientos.

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 puede realizarse de forma más eficaz a nivel del componente. Al responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, el auditor puede determinar que el siguiente alcance del trabajo sea adecuado en un componente:

- *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.*

Proceso de consolidación

10.6.2. El auditor deberá diseñar y llevar a cabo 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:

- (a) Evaluar si todas las entidades y unidades de negocios han sido incluidas en los estados financieros del grupo tal como lo requiere el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (b) Evaluar la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones de consolidación;
- (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.

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 de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- *Evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y 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 cuentan con el respaldo adecuado y están suficientemente documentados; y*
- *Evaluar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo, los resultados no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.*

10.7. Requerimientos específicos de comunicación

10.7.1. El auditor deberá comunicar los siguientes asuntos a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad:

- a) Una visión general del trabajo a realizar en los componentes del grupo.
- (b) Fraude o sospecha de fraude que involucre a la Administración del grupo, la Administración del componente, los empleados que tengan funciones significativas 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.

10.8. Requerimientos específicos de la documentación

Además de los requerimientos generales de documentación de la Parte 2.4 que se aplican en todo el trabajo de auditoría, a continuación se describen asuntos específicos a documentarse como relevantes para esta Parte.

10.8.1. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría:

- (a) La base para la determinación de los componentes por el auditor con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo;
- (b) La base para la determinación de la materialidad para la ejecución de trabajo del componente; y
- (c) Los elementos clave para el entendimiento del sistema de control interno del grupo.

ANEXO 1

Glosario de Términos

Este glosario enumera los términos que se definen para propósito de la NAGA para EMC. Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación consistente de esta norma y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias. A menos que se indique lo contrario, las definiciones tienen los mismos significados en toda esta norma. Además, este glosario incluye descripciones de otros términos que se encuentran en la NAGA para EMC para ayudar en una interpretación y traducción común y consistente (dichos otros términos se identifican con un asterisco “*”).

* **Actividades de control:** las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se siguen las directrices de la Administración. Las actividades de control son un componente del control interno.

Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

Administración del componente: la Administración responsable por un componente.

Afirmaciones: son representaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en los estados financieros que son inherentes a la Administración que representan que los estados financieros se preparan de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los diferentes tipos de representaciones incorrectas potenciales que pueden ocurrir al identificar, evaluar y responder a los riesgos de representación incorrecta material.

Afirmaciones relevantes: una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar es relevante cuando tiene un riesgo identificado de representación incorrecta material. La determinación de si una afirmación es una afirmación relevante se realiza antes de considerar cualquier control relacionado (es decir, el riesgo inherente).

Anomalía: Una representación incorrecta o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de representaciones incorrectas o de desviaciones en una población.

Archivo de auditoría: una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o electrónicos, que contienen los registros que conforman la documentación de auditoría correspondiente a un trabajo específico.

Aseguramiento: (ver seguridad razonable)

Auditor: “Auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, generalmente el socio del trabajo u otros miembros del equipo del trabajo o, en su caso, la firma. Cuando la NAGA para EMC establece expresamente que el socio del trabajo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del trabajo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del trabajo” y “firma” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Auditor de la organización de servicios: auditor que, a solicitud de la organización de servicios, entrega un informe que proporciona seguridad sobre los controles en la organización de servicios.

Auditor del componente: un auditor que realiza un determinado trabajo de auditoría con respecto a un componente para el propósito de la auditoría de grupo. Un auditor del componente forma parte del equipo de trabajo para una auditoría de grupo.

Auditor experimentado: una persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de:

- (a) los procesos de auditoría;
- (b) la NAGA para EMC y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- (c) el entorno de negocio en el que la entidad opera; y
- (d) los asuntos de auditoría y de preparación y presentación de información financiera relevantes para el sector industrial en el que la entidad opera.

Auditor predecesor: el auditor de una firma de auditoría diferente, que auditó los estados financieros de una entidad en el período anterior y que ha sido reemplazado por el auditor actual.

* **Audidores internos:** aquellas personas que realizan las actividades propias de la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o a una función similar.

* **Carta de contratación:** términos escritos de un trabajo en forma de carta.

Cifras correspondientes: información comparativa donde los importes e información revelada del periodo anterior se incluyen como una parte integral de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se lean exclusivamente en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados como “cifras del periodo actual”). El nivel de detalle presentado para los importes y las revelaciones correspondientes depende principalmente de su relevancia respecto de las cifras del período actual.

Componente: una entidad, una unidad de negocio, una función o actividad de negocio, o alguna combinación de las mismas, determinada por el propio auditor con el propósito de planificar y ejecutar los procedimientos de auditoría en una auditoría de grupo.

Condiciones previas a la auditoría: el uso por la Administración de un marco de preparación y presentación de información financiera aceptable para la preparación y presentación de los estados financieros y el acuerdo de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, de la premisa sobre la que se realiza una auditoría.

Confirmación externa: evidencia de auditoría obtenida como una respuesta escrita directa al auditor de un tercero (la parte confirmante), en papel, por medio electrónico u otro medio.

Controles: políticas o procedimientos que establece la entidad para alcanzar los objetivos de control de la Administración o de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad. En este contexto:

- (a) Las políticas son declaraciones de lo que debiera o no debiera hacerse dentro de la entidad para efectuar el control. Dichas declaraciones pueden documentarse, expresarse explícitamente en comunicaciones o estar implícitas en acciones y decisiones.
- (b) Los procedimientos son acciones para implementar las políticas.

Controles generales de las tecnologías de información (TI): controles sobre los procesos de las TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo adecuado del entorno de las TI, incluido el funcionamiento eficaz y continuo de los controles de procesamiento de información y la integridad de la información (es decir, la integridad, precisión y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. También ver la definición de *entorno de las TI*.

* **Controles en la organización de servicios:** controles sobre el cumplimiento de un objetivo de control

que está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de la organización de servicios.

* **Control interno:** el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, la Administración y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la preparación y presentación de información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término "controles" se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno.

Clases significativas de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos: una clase de transacciones, saldos contables o información a revelar para las cuales hay una o más afirmaciones relevantes.

Deficiencia en el control interno: Existe cuando:

- (a) un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir representaciones incorrectas en los estados financieros oportunamente; o
- (b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, representaciones incorrectas en los estados financieros.

Deficiencia significativa en el control interno: deficiencia o combinación de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para ameritar la atención de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad.

Desenlace de una estimación contable: importe resultante de la resolución final de las transacciones subyacentes, hechos o condiciones en los que se basa la estimación contable.

Documentación de auditoría: registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").

Entidad usuaria: entidad que utiliza a una organización de servicios y cuyos estados financieros se están auditando.

* **Entorno de control:** incluye las funciones del Gobierno Corporativo y de la Administración, así como las actitudes, grado de percepción y acciones de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad y de la Administración en relación con el control interno de la entidad y su importancia para la entidad. El entorno de control es un componente del control interno.

Equipo del trabajo: todos los socios y empleados que realizan el trabajo de auditoría, así como cualquier persona que realiza procedimientos de auditoría en el trabajo, excluyendo un experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan asistencia directa sobre un trabajo.

* **Error:** una representación incorrecta involuntaria en los estados financieros, incluida la omisión de una cantidad o información a revelar.

Escepticismo profesional: actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, permaneciendo alerta a las condiciones que puedan ser indicativas de posibles representaciones incorrectas debidas a errores o fraudes, y una evaluación crítica de la evidencia.

Especialización: cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

Estados financieros: representación estructurada de la información financiera histórica, que incluye revelaciones, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una

entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos durante un periodo de tiempo, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un único estado financiero. Las revelaciones comprenden información explicativa o descriptiva, establecida según se requiera, expresamente permitida o de otra manera permitida por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, en la carátula de un estado financiero o en las notas, o incorporada en el mismo por referencia cruzada.

Estados financieros comparativos: información comparativa donde los importes e información a revelar del periodo anterior que se incluyen para efectos de comparación con los estados financieros del periodo actual y a los que, si han sido auditados, el auditor hará referencia en su opinión. El nivel de información incluida para esos estados financieros comparativos es equiparable al de los estados financieros del periodo actual.

Estados financieros con fines específicos: los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera con fines específicos.

Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera con fines generales.

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. Para efectos de la NAGA para EMC, un proceso de consolidación incluye:

- (a) Consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;
- (b) La presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocios que no tienen una controladora (matriz) pero que están bajo control común o administración común; o
- (c) La agregación de la información financiera de entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.

Estimación contable: un importe monetario para el cual la medición, de acuerdo con los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, está sujeta a una incertidumbre en la estimación.

Estimación puntual del auditor o rango del auditor: un monto o rango de montos, respectivamente, desarrollado por el auditor al evaluar la estimación puntual de la Administración.

Estratificación: el proceso de dividir una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valores monetarios).

* **Evaluar ("evaluate"):** identificar y analizar los asuntos relevantes, incluida la realización de procedimientos posteriores según sea necesario, para llegar a una conclusión específica sobre un asunto. "Evaluación", por convención, se utiliza en relación con una variedad de asuntos, incluida la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la Administración a un riesgo.

* **Evaluar ("assess"):** analizar los riesgos identificados de representación incorrecta material para concluir sobre su significancia. "Evaluar", por convención, se utiliza en relación con el riesgo.

Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros y otra información. (Ver Suficiencia de la evidencia de auditoría y Adecuación de la evidencia de auditoría).

Excepción: una respuesta que indica una diferencia entre la información solicitada para ser confirmada, o contenida en los registros de la entidad, y la información proporcionada por la parte confirmante.

Experto: (ver experto del auditor).

Experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El experto del auditor puede ser un experto interno del auditor (que es socio⁵⁰ o personal, incluido el personal temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red), o un experto externo del auditor.

Factores de riesgo de fraude: hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.

Falta de respuesta: la falta de respuesta de la parte confirmante, o una respuesta completa, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.

Fecha de aprobación de los estados financieros: fecha en la que se han preparado todos los estados que comprenden los estados financieros, incluyendo las notas explicativas y en la que las personas con autoridad reconocida han afirmado que asumen la responsabilidad sobre ellos.

Fecha del informe del auditor: fecha en la que el auditor fecha el informe sobre los estados financieros.

Fecha de los estados financieros: fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

Fecha de emisión de los estados financieros: fecha en la que los estados financieros auditados y el informe del auditor se ponen a disposición de terceros.

Firma: un profesional individual, una sociedad o corporación o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público.

Firma de auditoría: (ver Firma).

Fraude: un acto intencional realizado por una o más personas de la Administración, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, los empleados o terceros, que involucre la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Fuente de información externa: una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad para preparar y presentar los estados financieros, o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para ser utilizada por una amplia gama de usuarios. Cuando la información ha sido proporcionada por un individuo u organización que actúa en calidad de experto de la Administración, organización de servicios o experto del auditor el individuo u organización no se considera una fuente de información externa con respecto a esa información en particular.

Función de auditoría interna: una función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene seguridad y asesoramiento diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de Gobierno

⁵⁰ "Socio" y "firma" debieran leerse referidos a sus equivalentes en el sector público, cuando fuere pertinente.

Corporativo de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno.

Hechos posteriores: hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe del auditor.

Incertidumbre en la estimación: la susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición.

Representación incorrecta tolerable: un monto monetario fijado por el auditor respecto del cual el auditor busca obtener un nivel apropiado de seguridad de que el monto monetario fijado por el auditor no es excedido por la representación incorrecta real en la población.

Representaciones incorrectas no corregidas: representaciones incorrectas que el auditor ha acumulado durante la realización de la auditoría y que no han sido corregidas.

Incumplimiento (en el contexto de leyes y regulaciones): acciones u omisiones de la entidad, intencionales o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su Gobierno Corporativo, la Administración o los empleados. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades de negocio de la entidad) por parte de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, la Administración o los empleados de la entidad.

* **Indagación:** La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto dentro como fuera de la entidad.

Información comparativa: importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Invasivo: término utilizado, al referirse a las representaciones incorrectas, para describir los efectos de éstas sobre los estados financieros o los posibles efectos de las representaciones incorrectas que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos invasivos sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- (a) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- (b) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- (c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Informe anual: un documento, o una combinación de documentos, preparado generalmente de forma anual por la Administración o por los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad de acuerdo con la ley, regulación o costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (o partes interesadas similares) información sobre las operaciones de la entidad, los resultados financieros y la situación financiera de la entidad según lo establecido en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe del auditor correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de Gobierno Corporativo de la entidad e informes sobre asuntos de Gobierno Corporativo.

Juicio profesional: la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y éticas, para la toma de decisiones informadas acerca

del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del trabajo de auditoría.

Marco de cumplimiento: (ver Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y Marco de propósito general).

Marco de propósito general: Marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para cumplir las necesidades de información financiera de un amplio rango de usuarios. Los marcos de preparación y presentación de información financiera pueden ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

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

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

Marco con fines específicos: un marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de preparación y presentación de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable: un marco de preparación y presentación de información financiera adoptado por la Administración y cuando fuere apropiado por los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad en la preparación y presentación de los estados financieros que sea aceptable en vista de la naturaleza de la entidad y los objetivos de los estados financieros o que sea requerido por las disposiciones legales o regulatorias.

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

- (a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
- (b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que esto sólo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

Marco de Presentación razonable: (ver Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y Marco de propósito general).

Materialidad para la ejecución del trabajo del componente: una cantidad establecida por el auditor 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.

Materialidad para la ejecución del trabajo: la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros como un todo, a objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las representaciones incorrectas no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros como un todo. En su caso, la materialidad para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de materialidad establecidos para determinadas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar.

Muestreo: (ver Muestreo de auditoría).

Muestreo de auditoría (muestreo): la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan la posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.

Muestreo estadístico: Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

- (a) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
- (b) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (a) y (b) se considera muestreo no estadístico.

Normas Internacionales de Información Financiera: Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Normas profesionales: la Norma de Auditoría Generalmente Aceptada para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NAGA para EMC) y requerimientos de ética aplicables.

* **Observación:** consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control.

Opinión de auditoría: (ver Opinión no modificada).

Opinión no modificada (o sin modificaciones): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Organización de servicios: una organización de terceros (o segmento de una organización de terceros) que proporciona servicios a entidades usuarias que son relevantes para el proceso de una entidad usuaria para preparar sus estados financieros.

Otra información: información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe del auditor correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad.

Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a un asunto presentado o revelado de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.

Párrafo sobre otros asuntos: Un párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a un asunto

distinto de los presentados o revelados en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor.

Parte relacionada: una parte que es:

- (a) una parte relacionada tal como se defina en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; o
- (b) en el caso de que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - (i) una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara y presenta la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - (ii) otra entidad sobre la cual la entidad que prepara y presenta la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
 - (iii) otra entidad que, junto con la entidad que prepara y presenta la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
 - a. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - b. propietarios que sean familiares próximos; o
 - c. personal clave de la Administración compartida.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (es decir, una administración nacional, regional o local) no se consideran partes relacionadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

Personal: socios y empleados en la firma.

Población: conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.

Porcentaje de desviación tolerable: porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Premisa, relacionada con las responsabilidades de la Administración y, en su caso, de los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, sobre la cual se realiza una auditoría: la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad han reconocido y comprendido que tienen las siguientes responsabilidades que son fundamentales para la realización de una auditoría de acuerdo con la NAGA para EMC. Es decir, son responsables:

- (a) De la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable.
- (b) Del control interno que la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error; y
- (c) de proporcionar al auditor:

- (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- (ii) Información adicional que pueda solicitar el auditor a la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad para los fines de la auditoría; y
- (iii) acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

En el caso de un marco de presentación razonable, la letra (a) anterior puede reexpresarse como “para la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera ” o “para la preparación de estados financieros que den la imagen fiel de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera ”.

La “premisa, relacionada con las responsabilidades de la Administración y, en su caso, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, sobre la cual se realiza una auditoría” también puede denominarse “premisa”.

* **Preparación y presentación de información financiera fraudulenta:** implica la inclusión representaciones incorrectas intencionales, incluidas las omisiones de cantidades o de información a revelar en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de los estados financieros.

* **Procedimientos posteriores:** procedimientos realizados en respuesta a los riesgos evaluados de representación incorrecta material, incluidas las pruebas de controles (si las hubiera), pruebas de detalles y procedimientos analíticos.

Procedimientos analíticos: evaluaciones de la información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo.

Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:

- (a) pruebas de detalle (de clases de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
- (b) procedimientos analíticos sustantivos.

* **Profesional de la contabilidad:**⁵¹ una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC.

* **Profesional de la contabilidad en la práctica pública:**⁵² un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma de auditoría, con independencia de su adscripción funcional, y presta servicios profesionales (por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría). El término también se utiliza para referirse a una firma de profesionales de la contabilidad en la práctica pública.

* **Profesional:** un profesional de la contabilidad en la práctica pública.

* **Prueba:** la aplicación de procedimientos a algunos o todos los elementos de una población.

Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los

⁵¹ Como se define en el Código de IESBA.

⁵² Como se define en el Código de IESBA.

controles en la prevención o en la detección y remediación de representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones.

Prueba de recorrido (o recorrido): implica rastrear algunas transacciones a través del sistema de preparación y presentación de información financiera.

Rango del auditor: (ver la *estimación puntual del auditor o rango del auditor*).

* **Recálculo:** consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.

* **Reejecución:** la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario formales; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

Representaciones escritas: una declaración escrita de la Administración proporcionada al auditor para confirmar ciertos asuntos o para respaldar otra evidencia de auditoría. Las representaciones escritas en este contexto no incluyen estados financieros, las afirmaciones correspondientes, o los libros y registros de respaldo.

Requerimientos de ética aplicables: las normas de ética profesional y los requerimientos de ética a las que están sujetos los profesionales de la contabilidad que llevan a cabo trabajos de auditoría. Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile A.G. que refieren al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las normas de independencia) (Código de IESBA), relativos a una auditoría de estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

Responsables del Gobierno Corporativo de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad por la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad pueden incluir miembros de la Administración, por ejemplo los miembros ejecutivos del directorio de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

Revisión de calidad del trabajo: un objetivo de evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del trabajo y las conclusiones alcanzadas, realizado por el revisor de calidad del trabajo y completado en la fecha del informe del trabajo o antes.

Revisor de calidad del trabajo: un socio, otra persona de la firma o un individuo externo designado por la firma para realizar la revisión de la calidad del trabajo.

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.

Riesgo de auditoría: es el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada de auditoría sobre estados financieros que contienen una representación incorrecta material. El riesgo de auditoría es una

función del riesgo de representación incorrecta material y del riesgo de detección.

Riesgo de control: (ver Riesgo de representación incorrecta material).

Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una representación incorrecta que podría ser material, ya sea individualmente o en forma agregada con otras representaciones incorrectas.

Riesgo de representación incorrecta material: riesgo de que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

- (a) Riesgo inherente: Susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacción, saldo contable u otra revelación de información a contener una representación incorrecta que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- (b) Riesgo de control: Riesgo de que una representación incorrecta que pudiera existir en una afirmación sobre una clase de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

Riesgo de muestreo: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:

- (a) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen representaciones incorrectas materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
- (b) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen representaciones incorrectas materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

Riesgo de negocio: riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.

Riesgo significativo: un riesgo de representación incorrecta material identificado:

- (a) Para los cuales la evaluación del riesgo inherente se acerque al límite superior del espectro de riesgo inherente, debido a la significancia de la combinación de la probabilidad de que ocurra una representación incorrecta y la magnitud de la posible representación incorrecta que debiera existir;
o
- (b) Que sea tratado como un riesgo significativo de acuerdo con los requerimientos de la NAGA para EMC.

Riesgos que surgen del uso de las TI: susceptibilidad de los controles del procesamiento de la información a un diseño u operación ineficaces, o riesgos a la integridad de la información (es decir, la

integridad, precisión y validez de las transacciones y de otra información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño u operación ineficaz de los controles en los procesos de las TI de la entidad (ver entorno de las TI).

Saldos de apertura: Aquellos saldos de cuentas que existen al inicio del período. Los saldos de apertura se basan en los saldos de cierre del período anterior y reflejan los efectos de las transacciones y hechos de períodos anteriores y las políticas contables aplicadas en el período anterior. Los saldos de apertura también incluyen asuntos que requieren revelación que existían al comienzo del período, como contingencias y compromisos.

* **Sector público:** gobiernos nacionales, gobiernos regionales (por ejemplo, estatales, provinciales, territoriales), gobiernos locales (por ejemplo, ciudades, pueblos) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, agencias, juntas, comisiones y empresas).

Seguridad razonable (en el contexto de trabajos de auditoría): un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

* **Significatividad:** la importancia relativa de un asunto, considerado en el contexto. La significatividad de un asunto la juzga el profesional en el contexto en el que se considera. Esto podría incluir, por ejemplo, la perspectiva razonable de que cambie o influya en las decisiones de los usuarios previstos del informe del auditor; o, como otro ejemplo, cuando el contexto es un juicio sobre si informar un asunto a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, si el asunto sería considerado importante por ellos en relación con sus obligaciones. La significatividad puede considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre el asunto en cuestión y los intereses expresados de los usuarios o destinatarios previstos.

Sistema de control interno: el sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, la Administración y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la preparación y presentación de información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un trabajo de servicios profesionales.

Socio del trabajo:⁵³ el socio u otra persona asignada por la firma de auditoría que es responsable del trabajo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

Solicitud de confirmación positiva: una solicitud para que la parte confirmante responda directamente al auditor indicando si la parte confirmante está de acuerdo o en desacuerdo con la información contenida en la solicitud, o si proporciona la información solicitada.

Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la evaluación del auditor del riesgo de representación incorrecta material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Transacción realizada en condiciones de independencia mutua: una transacción realizada entre partes interesadas, no relacionadas y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo

⁵³ Los términos "socio del trabajo", "socio" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

cada una sus propios intereses.

Unidad de muestreo: elementos individuales que forman parte de una población.

Ejemplo de carta de contratación

El siguiente es un ejemplo ilustrativo de carta de contratación de auditoría para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de acuerdo con [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una guía que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en la NAGA para EMC. Es necesario variar de acuerdo con los requerimientos y circunstancias individuales de cada trabajo. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (ver apartado 4.4.2).

Dirigida al representante adecuado de la Administración o de los responsables del Gobierno Corporativo de la sociedad ABC:⁵⁴

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Ustedes nos han solicitado⁵⁵ que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados integrales, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo correspondientes al año terminado en esa fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles que mediante esta carta aceptamos el trabajo de auditoría y entendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales, debido a fraude o error, y emitir un informe del auditor que incluya nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de acuerdo con la Norma de Auditoría Generalmente Aceptada para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NAGA para EMC) siempre se detecte una representación incorrecta material cuando esta existe. Las representaciones incorrectas pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

Realizaremos nuestra auditoría de acuerdo con la NAGA para EMC. La NAGA para EMC requiere que cumplamos con los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de acuerdo con la NAGA para EMC, aplicaremos nuestro juicio profesional y mantendremos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Nosotros también:

- Identificaremos y evaluaremos los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñaremos y aplicaremos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtendremos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una representación incorrecta

⁵⁴ Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del trabajo, incluida la jurisdicción correspondiente.

⁵⁵ En este ejemplo de carta, las menciones "Ustedes", "nosotros", "Administración", "responsables del Gobierno Corporativo de la entidad" y "profesional" se utilizarían o modificarían según resulte adecuado a las circunstancias.

material resultante de fraude es mayor que el riesgo de resultante de no detectar un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o el caso omiso del control interno.

- Entenderemos el control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa, identificada durante la auditoría, en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros.
- Evaluaremos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la Administración.
- Concluiremos sobre lo adecuado de la utilización, por la Administración, de la base contable de empresa en marcha y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluiremos sobre si existe o no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en marcha. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe del auditor sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión con modificaciones. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe del auditor. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en marcha.
- Evaluaremos la presentación general, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación razonable.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas representaciones incorrectas materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de acuerdo con la NAGA para EMC.

[Las responsabilidades de la Administración y la identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]⁵⁶

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la Administración y, cuando proceda, los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad]⁵⁷ reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) La preparación [y presentación razonable] de los estados financieros de acuerdo con el [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable];⁵⁸
- (b) El control interno que [la Administración] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén exentos de representaciones incorrectas materiales debido a fraude o error, y

⁵⁶ Para los fines de esta carta de contratación ilustrativa, se supone que el auditor no ha determinado que la ley o regulación prescriben esas responsabilidades en términos adecuados; por lo tanto se utilizan las descripciones del apartado 4.2.1(b) de esta norma.

⁵⁷ Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

⁵⁸ O, si procede, "para la preparación de estados financieros que dan la imagen fiel de acuerdo con el [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]".

(c) Proporcionarnos:

- (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la Administración] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- (ii) Información adicional que podamos solicitar a [la Administración] para efectos de la auditoría; y
- (iii) Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del Gobierno Corporativo de la entidad, confirmación escrita de las representaciones realizadas a nosotros en relación con la auditoría.

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

[Otra información relevante]

[Inserte otra información, tal como acuerdos de honorarios, facturación y otros términos específicos, según corresponda.]

[Informes]

[Inserte la referencia adecuada a la forma y el contenido esperados del informe del auditor, incluido, en su caso, la presentación de informes sobre otra información].

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

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

XYZ & Co.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

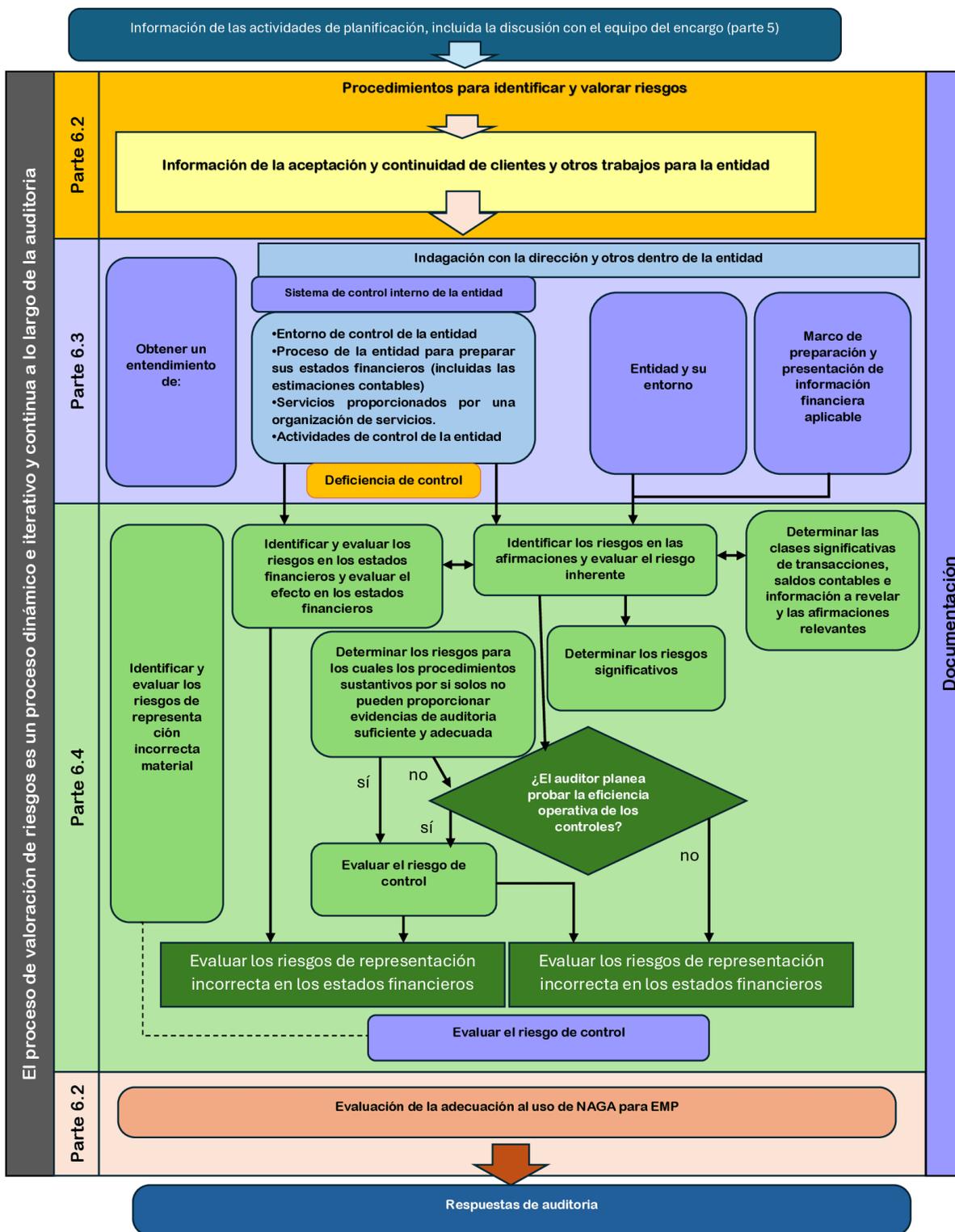
(Firma)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material (Parte 6)



Factores del riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se establecen a continuación son ejemplos de factores que pueden enfrentar los auditores durante una auditoría de entidades menos complejas. Los ejemplos se presentan por separado para los dos tipos de fraude: preparación y presentación de información financiera fraudulenta y apropiación indebida de activos.

Los factores de riesgo se clasifican, además, en función de las tres condiciones generalmente presentes cuando se producen representaciones incorrectas materiales debidas a fraude: A) Incentivos/presiones; b) oportunidades; c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren una amplia gama de situaciones, son solo ejemplos y, en consecuencia, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden ser de mayor o menor importancia en entidades de diferentes tamaños o con diferentes características o circunstancias de propiedad. Además, el orden de los ejemplos de factores de riesgo proporcionados no pretende reflejar su importancia relativa u ocurrencia.

Factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas derivadas de la preparación y presentación de información financiera fraudulenta

A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas derivadas de la preparación y presentación de información financiera fraudulenta.

Incentivos/presiones

La estabilidad o rentabilidad financiera se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales de industria u operativas de la entidad, tales como (o con indicios de):

- Caídas significativas en la demanda de los clientes o crecientes fallas comerciales en la industria o la economía en general.
- Alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de márgenes decrecientes.
- Pérdidas operativas que provocan la amenaza de quiebra o de una ejecución bancaria.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes de las operaciones o incapacidad para generar flujos de efectivo de las operaciones.

Existe presión para que la Administración cumpla con los requerimientos o expectativas de terceros debido a:

- Presión para renovar u obtener financiamiento adicional o para cumplir con el pago de la deuda o los requerimientos del convenio de deuda y, por lo tanto, exagerar el desempeño o la posición para demostrar rentabilidad y viabilidad a largo plazo.
- Presión para subestimar los ingresos ordinarios con el fin de reducir las obligaciones fiscales.

Oportunidades

Las oportunidades para involucrarse en la preparación y presentación de información financiera fraudulenta, pueden surgir de lo siguiente:

- Transacciones con partes relacionadas que no se encuentran en el curso normal de los negocios o con entidades relacionadas no auditadas o auditadas por otra firma.

- El dominio de la Administración por una sola persona o un pequeño grupo (en una empresa no gestionada por el propietario-gerente) sin la existencia de controles compensatorios.
- El sistema de control interno es deficiente como consecuencia de lo siguiente:
 - Segregación limitada de funciones o limitados controles antifraude (por ejemplo, líneas directas de fraude).
 - Involucramiento inadecuado de la Administración en operaciones u otras actividades que puedan ayudar a la Administración a prevenir o detectar representaciones incorrectas en la información contable, o a identificar controles que no están operando según lo previsto.
 - Sistemas de información y de contabilidad que no sean eficaces, incluyendo situaciones que involucren deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes/racionalización

- Mala comunicación, implementación, apoyo o aplicación de los valores o normas de ética de la entidad por parte de la Administración, o la comunicación de valores o normas de ética inadecuados.
- El propietario-gerente no hace distinción entre las transacciones personales y las de negocios.
- Disputas entre los accionistas de una entidad bajo control privado.
- Intentos recurrentes de la Administración o de los propietarios para justificar una contabilidad marginal o inadecuada sobre la base de la materialidad o para ayudar a la empresa a sobrevivir.
- La relación entre la Administración y el auditor actual o predecesor se ve tensionada por disputas, demandas no razonables al auditor, restricciones en el acceso a personas o información, o comportamiento dominante de la Administración.

Factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas derivadas de la apropiación indebida de activos

Algunos de los factores de riesgo relacionados con las representaciones incorrectas derivadas de la preparación y presentación de información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando ocurren representaciones incorrectas que surgen de la apropiación indebida de activos, lo que a menudo es un fraude común en entidades menos complejas. Por ejemplo, deficiencias en el control interno pueden estar presentes cuando existen representaciones incorrectas debidas a la preparación y presentación de información financiera fraudulenta o a la apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con representaciones incorrectas debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y elementos de presión

- Las obligaciones financieras personales pueden crear presión en la Administración o en empleados con acceso a dinero en efectivo u otros activos susceptibles a hurto o robo para apropiarse indebidamente de dichos activos.
- Las relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso a dinero en efectivo u otros activos susceptibles de hurto o robo pueden motivar a esos empleados a apropiarse indebidamente de esos activos. Por ejemplo:
- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.

- Cambios recientes o esperados en los planes de compensación o en los beneficios a empleados.
- Promociones, compensaciones u otras recompensas inconsistentes con las expectativas.

Oportunidades

Ciertas características o circunstancias pueden aumentar la susceptibilidad de los activos a ser apropiados indebidamente, por ejemplo:

- Grandes cantidades de dinero en efectivo en caja o en proceso.
- Artículos en las existencias de inventario que son de tamaño pequeño, de alto valor o de gran demanda.
- Activos fijos que son de tamaño pequeño, comercializables o que carecen de identificación observable de propiedad.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar la susceptibilidad de apropiación indebida de esos activos. Por ejemplo, la apropiación indebida de activos puede ocurrir debido a lo siguiente:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Sistema inadecuado de autorización y aprobación de transacciones (por ejemplo, en compras).
- Inadecuados mantenimiento de registros o de salvaguardas físicas sobre efectivo, inventario o activos fijos.
- Falta de vacaciones obligatorias para los empleados que desempeñan funciones claves de control.
- Conocimiento inadecuado por parte de la Administración de la tecnología de la información.

Actitudes/racionalización

- Indiferencia acerca de la necesidad de monitoreos o de reducir los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Indiferencia por el control interno al hacer caso omiso de los controles existentes o al no tomar las medidas correctivas adecuadas sobre apropiaciones indebidas conocidas, incluido el hurto menor.
- Comportamiento que indique descontento o insatisfacción con la entidad o su trato por el o al empleado.

Afirmaciones

Al identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, el auditor de entidades menos complejas (EMC) puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen a continuación o puede expresarlas de manera diferente siempre que se hayan cubierto todos los aspectos descritos a continuación. El auditor puede optar por combinar las afirmaciones sobre clases de transacciones y hechos e información financiera a revelar relacionada, con las afirmaciones sobre saldos de cuentas e información financiera a revelar relacionada.

Un auditor de una EMC puede utilizar las siguientes afirmaciones al considerar los diferentes tipos de posibles representaciones incorrectas que pueden ocurrir. Las afirmaciones pueden quedar en las siguientes categorías:

Afirmaciones sobre clases de transacciones y hechos e información a revelar relacionada para el periodo sujeto a auditoría:

- **Ocurrencia:** han ocurrido transacciones y hechos que han sido registrados o revelados y esas transacciones y hechos pertenecen a la entidad.
- **Integridad:** todas las transacciones y hechos que debieran registrarse han sido registrados, y toda la información a revelar que debiera incluirse en los estados financieros ha sido incluida.
- **Exactitud:** importes y otros datos relacionados con las transacciones y hechos registrados han sido registrados adecuadamente y la información a revelar relacionada ha sido medida y descrita adecuadamente.
- **Corte de operaciones:** las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
- **Clasificación:** las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- **Presentación:** las transacciones y los hechos se agregan o desagregan adecuadamente y se describen claramente, y la información a revelar relacionada es relevante y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Afirmaciones sobre los saldos contables, y la información a revelar correspondiente, al final del periodo:

- **Existencia:** los activos, pasivos y el patrimonio existen.
- **Derechos y obligaciones:** la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
- **Integridad:** todos los activos, pasivo y patrimonio que debieran registrarse han sido registrados, y toda la información a revelar que debiera incluirse en los estados financieros ha sido incluida.
- **Exactitud, valuación y asignación:** los activos, pasivos y patrimonio se han incluido en los estados financieros por las cantidades adecuadas y cualquier ajuste a su valuación o asignación resultante se ha registrado de manera adecuada, y la información a revelar se han medido y descrito adecuadamente.
- **Clasificación:** los activos, pasivos y patrimonio, han sido registrados en las cuentas correctas.
- **Presentación:** los activos, pasivos y patrimonio se agregan o desagregan adecuadamente y se describen claramente, y la información a revelar relacionada es relevante y comprensible en el

contexto de los requerimiento del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Las afirmaciones descritas anteriormente, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de representaciones incorrectas que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con clases de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles y pruebas de detalle

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o la oportunidad de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados.

Factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de control	Efecto en el tamaño de la muestra
Un incremento del alcance en la evaluación de riesgo del auditor que tiene en cuenta planes para probar la eficacia de los controles	Incremento
Un incremento en la tasa tolerable de desviación.	Decremento
Un incremento en la tasa esperada de desviación de la población a evaluar.	Incremento
Un incremento en el nivel de seguridad deseado por el auditor de que la tasa de desviación tolerable no es excedida por la tasa de desviación real en la población.	Incremento
Un incremento en el número de unidades de muestreo en la población.	Efecto insignificante

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle. Estos factores, que necesitan considerarse en conjunto, suponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de controles ni modifica de otro modo la naturaleza o la oportunidad de realización de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos evaluados.

Factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle	Efecto en el tamaño de la muestra
Un incremento en la evaluación de riesgo del auditor del riesgo de representación incorrecta material.	Incremento
Un incremento en el uso de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Decremento
Un incremento en el nivel de seguridad deseado por el auditor de que las representaciones incorrectas tolerables no sean excedidas por las representaciones incorrectas reales en la población.	Incremento
Un incremento de las representaciones incorrectas tolerables	Decremento

Un incremento en la cantidad de representaciones incorrectas que el auditor espera encontrar en la población.	Incremento
Estratificación de la población cuando corresponda	Decremento
Un incremento en el número de unidades de muestreo en la población	Efecto insignificante

Ejemplo de carta de representación.

El siguiente ejemplo ilustrativo de carta incluye las representaciones escritas requeridas por la Parte 8.6 de la NAGA para EMC. En este ejemplo se asume que el requerimiento de obtener una representación escrita relacionada con la empresa en marcha no es relevante; y que no hay excepciones a las representaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las representaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de representaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al año terminado al 31 de diciembre de 20XX, para efectos de expresar una opinión sobre si los mencionados estados financieros presentan razonablemente, *en todos los aspectos materiales (o dan una imagen fiel)* de acuerdo con [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable].

Confirmamos que:

Estados financieros

- Hemos cumplido con nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos de la carta de contratación de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de acuerdo con [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable]; en concreto, los estados financieros se presentan razonablemente (o dan una imagen fiel), de acuerdo con [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable].
- Los métodos, los datos y los supuestos significativos utilizados para realizar estimaciones contables y la información relacionada a revelar son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición o la información a revelar que sea razonable en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Las relaciones y transacciones con partes relacionadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de acuerdo con los requerimientos de [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable].
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que [marco de preparación y presentación de información financiera aplicable] exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados.
- Los efectos de las representaciones incorrectas no corregidas son inmateriales, tanto individualmente como de forma agregada, para los estados financieros como un todo. Se adjunta a la carta de representaciones una lista de las representaciones incorrectas no corregidas.
- Cualquier litigio y reclamo conocidos, reales o posibles, cuyos efectos debieran ser considerados al preparar los estados financieros, han sido revelados al auditor y contabilizados de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- [Cualquier otro asunto o materia que el auditor considere adecuado].

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos haya solicitado para los fines de la auditoría; y
 - Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que los estados financieros puedan contener una representación incorrecta material debida a fraude.
- Les hemos revelado toda la información relativa a fraude o a sospechas de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e involucra a:
 - La Administración;
 - Los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
 - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros.
- Les hemos revelado toda la información relativa a imputaciones, denuncias de fraude, o a sospechas de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, anteriores empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de la disposición legal y reglamentaria cuyos efectos debieran considerarse al preparar y presentar los estados financieros.
- Le hemos revelado todos los litigios y reclamos conocidos, reales o posibles, cuyos efectos debieran tenerse en cuenta al preparar y presentar los estados financieros.
- Les hemos revelado la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tenemos conocimiento.
- [Cualquier otro asunto o materia que el auditor considere necesario].