

Pronunciamiento Final
Enero 2015

Normas Internacionales de Auditoría™ (NIA™)

Informe sobre los estados
financieros auditados –
Normas sobre el informe del
auditor nuevas y revisadas y
modificaciones en
concordancia

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

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

El IAASB desarrolla normas y guías de auditoría y encargos de aseguramiento para el uso de todos los profesionales de la contabilidad según un proceso compartido de emisión de normas que involucra al Consejo Internacional de Supervisión del Interés Público, el cual se encarga de supervisar las actividades del IAASB, y al Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB, que proporciona información de interés público para el desarrollo de normas y guías.

El objetivo del IAASB es servir al interés público al establecer normas de alta calidad de auditoría, aseguramiento, y otras normas relacionadas y facilitar la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, así mejorando la calidad y consistencia de la práctica alrededor del mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento global.

Las estructuras y procesos que soportan las operaciones del IAASB son proporcionadas por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Copyright © Enero 2015 por la IFAC®.

El logo del IAASB, nombre y acrónimo, y los nombres de los pronunciamientos que emite y los acrónimos relacionados, y marcas registradas. Para información sobre derechos de autor, marcas y permisos, favor de ver la [página 189](#).

BORRADOR NO OFICIAL

CONTENIDO

	Página
NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe del auditor, sobre los estados financieros</i>	4
Nueva NIA 701, <i>Comunicar cuestiones significativas clave en el informe del auditor independiente</i>	45
NIA 705 (Revisada), <i>Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente</i>	64
NIA 706 (Revisada), <i>Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el Informe del auditor independiente</i>	87
NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento</i>	112
NIA 260 (Revisada), <i>Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad</i>	136
Modificaciones de concordancia con otras NIA	153

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

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de ésta NIA.....	1–4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones.....	7-9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros.....	10–15
Forma de la opinión	16–19
Informe del auditor	20–51
Información adicional presentada junto con los estados financieros	52–53
Aplicación y otro material explicativo	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1–A3
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros	A4
Descripción del marco de información financiera aplicable.....	A5–A10
Forma de la opinión	A11–A12
Informe del auditor	A13–A72
Información adicional presentada junto con los estados financieros.....	A73–A79
Anexo: Ejemplos de informes del auditor independiente sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de ésta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe del auditor emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA 701¹ trata con las responsabilidades del auditor para comunicar las cuestiones clave de auditoría en su informe. La NIA 705² (Revisada) y la NIA 706³ (Revisada) tratan de cómo la forma y el contenido del informe del auditor se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones en el informe del auditor. Otras NIA también contienen los requerimientos de información que son aplicables cuando se emite el informe del auditor.
3. Esta NIA aplica a una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de propósito general y se redacta en ese contexto. La NIA 800⁴ trata de las consideraciones especiales a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información con fines específicos. La NIA 805⁵ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Esta NIA también aplica para las auditorías en las que aplican la NIA 800 o la NIA 805.
4. Los requisitos de esta NIA están dirigidas a hacer frente a un equilibrio adecuado entre la necesidad de consistencia y comparabilidad en la presentación de informes del auditor a nivel mundial y la necesidad de aumentar el valor de los informes del auditor al hacer que la información proporcionada en el informe del auditor sea más relevante para los usuarios. Esta NIA promueve la consistencia en el informe del auditor, pero reconoce la necesidad de flexibilidad para adaptarse a las circunstancias particulares de cada jurisdicción. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe del auditor promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (b) para expresar claramente esa opinión a través de un informe escrito.

¹ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

² NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

³ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*.

⁴ NIA 800 *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*.

⁵ NIA 805, *Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*.

Definiciones

7. A los efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
- (a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
 - (b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término “marco de imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:
 - (i) Reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
 - (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel 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 información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores.⁶
 - (c) Opinión no modificada (o favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.⁷
8. “Estados financieros” en esta NIA se refiere a “un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas”. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.
9. En esta NIA, las “Normas Internacionales de Información Financiera” hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board), y las “Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público” se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board).

⁶ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría* apartado 13(a).

⁷ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.^{8, 9}
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:
 - (a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;¹⁰
 - (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada;¹¹ y
 - (c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.
12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref.: Apartado A1–A3)
13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
 - (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - (c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A4)
 - (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados

⁸ NIA 200, apartado 11

⁹ Los apartados 25-26 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

¹⁰ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26.

¹¹ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.
15. El auditor evaluará si los estados financieros describen el marco de información financiera aplicable o hacen referencia a él de manera adecuada. (Ref.: Apartado A5–A10)

Forma de la opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la NIA 705, cuando:
- (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

El auditor expresará una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref.: Apartado A11)
19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe del auditor y el modo en que lo ha de hacer. (Ref.: Apartado A12)

Informe del auditor

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

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

Título

21. El informe del auditor llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref.: Apartado A15)

Destinatario

22. El informe del auditor irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo. (Ref.: Apartado A16)

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe del auditor debe incluir la opinión del auditor, y debe tener el título "Opinión."
24. La sección de opinión del informe del auditor también:
- (a) Identificará a la entidad cuyos estados financieros se han auditado;
 - (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;
 - (d) hará referencia a las notas, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas; y
 - (e) especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros. (Ref.: Apartado A17–A18)
25. Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:
- (a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan razonablemente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable];
o
 - (b) En nuestra opinión, los estados financieros presentan una imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref.: Apartado A19–A26)
26. Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref.: Apartado A21–A26)
27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board), en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Fundamento de la opinión

28. El informe del auditor debe incluir una sección, inmediatamente después de la sección de Opinión, con el título "Fundamento de la opinión", que: (Ref.: Apartado A27)
- (a) Manifieste que la auditoría fue realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A28)

- (b) hace referencia a la sección del informe del auditor que describe las responsabilidades bajo las NIA;
- (c) incluye una declaración acerca de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética importantes para la auditoría, y que ha cumplido otras responsabilidades éticas del auditor de conformidad con estos requerimientos. La declaración debe identificar la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética relevantes o hacer referencia al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores; y (Ref: Apartado A29–A34)
- (d) Manifestar que el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido es suficiente y adecuada para proporcionar un fundamento para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. En su caso, el auditor debe informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada).¹²

Cuestiones clave de auditoría

- 30. Para las auditorías de conjuntos completos de estados financieros de propósito general de entidades que cotizan, el auditor deberá comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor de conformidad con la NIA 701.
- 31. Cuando el auditor es requerido por la ley o regulación o decide comunicar cuestiones clave de auditoría en su informe, el auditor deberá hacerlo de conformidad con la NIA 701. (Ref.: Apartado A35– A38)

Responsabilidades en relación con los estados financieros

- 32. El informe del auditor incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros”. El informe del auditor debe usar el término que es apropiado en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular, y no tiene que referirse específicamente a la “dirección”. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A39)
- 33. Esta sección del informe del auditor debe describir las responsabilidades de la dirección para: (Ref.: Apartado A40–A43)
 - (a) La preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.
 - (b) Valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹³ y si el uso de las bases de empresa en funcionamiento es apropiado así como la revelación, en su caso, de cuestiones relativas a la empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección de esta valoración deberá incluir una descripción de cuando el uso de la base de la empresa en funcionamiento es apropiada. (Ref.: Apartado A43)
- 34. Esta sección del informe del auditor deberá identificar también a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera, cuando los responsables de dicha supervisión son diferentes de aquellos que reúnan las responsabilidades descritas en el párrafo 33 anterior. En este caso, el

¹² NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, apartados 21–23

¹³ NIA 570, (Revisada) apartado 2.

título de esta sección también hará referencia a "Los encargados del gobierno de la entidad" o un término apropiado en el contexto del marco legal de la jurisdicción en particular. (Ref.: Apartado A44)

35. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe del auditor de las responsabilidades en relación con los estados financieros debe referirse a "la preparación y presentación fiel de los estados financieros" o a "la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel", según proceda.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

36. El informe del auditor incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con los estados financieros".
37. Esta sección del informe del auditor deberá: (Ref.: Apartado A45)
- (a) Manifestar que los objetivos del auditor son:
 - (i) Obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o a error; y
 - (ii) emitir un informe del auditor que incluya la opinión del auditor. (Ref.: Apartado A46)
 - (b) Manifestar que la seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista; y
 - (c) manifestar que las incorrecciones pueden surgir de fraude o error , o bien:
 - (i) Describir que se consideran materiales si, individualmente o en forma agregada, podría razonablemente esperarse que influyan en las decisiones económicas que toman los usuarios en base a los estados financieros, o¹⁴
 - (ii) Proporcionar una definición o descripción de la materialidad de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref.: Apartado A47)
38. La sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros del informe del auditor además deberá: (Ref.: Apartado A45)
- (a) Indicar que, como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, el auditor ejerce el juicio profesional y mantiene el escepticismo profesional a lo largo de la auditoría; y
 - (b) describir una auditoría al afirmar que las responsabilidades del auditor son:
 - (i) Identificar y valorar los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, para diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos; y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar el fundamento para la opinión del auditor. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.
 - (ii) Obtener un conocimiento del control interno importante para la auditoría, con el fin de diseñar los 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

¹⁴ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre su eficacia.

- (iii) Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones relacionadas, realizadas por la administración.
 - (iv) Concluir sobre lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento y, con base a la evidencia obtenida, si existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. Si el auditor concluye que existe una incertidumbre material, se pide que el auditor llame la atención en su informe, sobre la información a revelar respectiva en los estados financieros o, si dicha información a revelar es insuficiente, para modificar la opinión. Las conclusiones del auditor se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha del informe del auditor. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden causar que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.
 - (v) Cuando los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de presentación razonable, evaluar la presentación en general, estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de forma que logran una presentación razonable.
- (c) Cuando aplica la NIA 600¹⁵, describir con más detalle las responsabilidades del auditor en el grupo del encargo de auditoría al establecer que:
- (i) Las responsabilidades del auditor son el obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la información financiera de las entidades o actividades comerciales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo; y
 - (iii) el auditor sigue siendo el único responsable de la opinión del auditor.
39. La sección de responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros del informe del auditor además deberá: (Ref.: Apartado A45)
- (a) Indicar que el auditor se comunicó con los encargados del gobierno en relación con, entre otras cuestiones, el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría y los resultados de auditoría importantes, incluidas posibles deficiencias significativas en el control interno que el auditor identificó durante la auditoría;
 - (b) para las auditorías de estados financieros de entidades que cotizan, indicar que el auditor proporcionó a los encargados del gobierno una declaración sobre que el auditor cumplió con los requisitos éticos relevantes en relación con la independencia, y les comunicó todas las

¹⁵ NIA 600, *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

relaciones y otras cuestiones que puede pensarse razonablemente que influyan en la independencia del auditor, y en su caso, las garantías correspondientes; y

- (c) Para las auditorías de estados financieros de las entidades que cotizan y cualquier otra entidad para las que las cuestiones clave de auditoría se comunican de acuerdo con la NIA 701, establecer que, a partir de las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno, el auditor determinó aquellas cuestiones que fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y, por tanto, son las cuestiones clave de auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe del auditor a menos que la ley o regulación impida la divulgación pública de la cuestión o cuando, en circunstancias extremadamente raras, el auditor determine que una cuestión no debe ser comunicada en el informe del auditor, porque las consecuencias adversas de hacerlo se espera que razonablemente superen los beneficios de interés público de dicha comunicación. (Ref.: Apartado A48)

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

- 40. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requeridas por los párrafos 38–39 deberán incluirse: (Ref.: Apartado A49)
 - (a) Dentro del cuerpo del informe del auditor;
 - (b) Dentro de un anexo al informe del auditor, en cuyo caso el informe del auditor deberá incluir una referencia a la ubicación del anexo; o (Ref: Apartado A49–A50)
 - (c) Por una referencia específica en el informe del auditor a la ubicación de tal descripción en un sitio web de una autoridad competente, cuando la legislación, regulación o normas nacionales de auditoría autoricen expresamente al auditor para hacerlo. (Ref.: Apartado A49, A51–A52)
- 41. Cuando el auditor se refiere a una descripción de las responsabilidades del auditor en un sitio web de una autoridad competente, el auditor deberá determinar que dicha descripción trata, y no es inconsistente con los requerimientos de los párrafos 38–39 de esta NIA. (Ref.: Apartado A51)

Otras responsabilidades de información

- 42. Si el auditor aborda otras responsabilidades de información en el informe del auditor sobre los estados financieros que son adicionales a las responsabilidades del auditor bajo las NIA, estas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada en el informe del auditor con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios" o de otra manera según sea apropiado para el contenido de la sección, a menos que estas otras responsabilidades de información traten los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los elementos del informe relacionados requeridos por las NIA. (Ref.: Apartado A53–A55)
- 43. Si otras responsabilidades de información se presentan en la misma sección que los elementos del informe requeridos por las NIA, el informe del auditor deberá diferenciar claramente las otras responsabilidades de información del informe que es requerido por las NIA. (Ref.: Apartado A55)
- 44. Si el informe del auditor contiene una sección separada que trata sobre otras responsabilidades de información, se deberán incluir los requerimientos de los apartados 20–39 de esta NIA en una sección con el título de "Informe sobre la auditoría de los estados financieros." El "Informe sobre

otros requerimientos legales y regulatorios” figurará a continuación del “Informe sobre los estados financieros auditados”. (Ref.: Apartado A55)

Nombre del socio del encargo

45. El nombre del socio del encargo debe incluirse en el informe del auditor para auditorías de un conjunto completo de estados financieros de propósito general de una entidad que cotiza a menos que, en raras circunstancias, dicha información a revelar se espera que razonablemente lleve a una amenaza de seguridad personal significativa. En raras circunstancias en las que el auditor no pretende incluir el nombre del socio del encargo en el informe del auditor, el auditor debe discutir su intención con los encargados del gobierno para informar la valoración del auditor sobre la probabilidad y severidad de una amenaza de seguridad personal significativa. (Ref.: Apartado A56–A58)

Firma del auditor

46. El informe del auditor deberá estar firmado. (Ref.: Apartado A59–A60)

Dirección del auditor

47. El informe del auditor indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Fecha del informe del auditor

48. La fecha del informe del auditor no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref.: Apartado A61–A64)
- (a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
 - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe del auditor prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

49. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe del auditor, este informe se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref.: Apartado A35– A66)
- (a) Un título.
 - (b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.
 - (c) Un sección de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 26);
 - (d) La identificación de los estados financieros de la entidad que hayan sido auditados.

- (e) Una declaración acerca de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética importantes para la auditoría, y que ha cumplido con otras responsabilidades éticas del auditor de conformidad con estos requerimientos. La declaración deberá identificar la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética relevantes o hacer referencia al Código IESBA.
- (f) En su caso, una sección que trate, y no sea incongruente con, los requerimientos de información del párrafo 20 de las NIA 570 (Revisada).
- (g) En su caso, una sección de Fundamentos para la opinión modificada (o adversa) que trate, y no sea incongruente con, los requerimientos de información del párrafo 23 de las NIA 570 (Revisada).
- (h) En su caso, una sección que incluya la información requerida por la NIA 701, o información adicional sobre la auditoría requerida por la ley o regulación y que trate, y no sea incongruente con, los requerimientos de información en esa NIA.¹⁶ (Ref: Apartado A66–A67)
- (i) Una descripción de las responsabilidades de la administración sobre la preparación de los estados financieros y una identificación de los responsables de la supervisión del proceso de información financiera que trata, pero no es incongruente con, los requerimientos en los apartados 32–35.
- (j) Una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a la ley o regulación, y una descripción de las responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros que trata, pero no es incongruente con, los requerimientos en los apartados 36–39. (Ref.: Apartado A49–A50)
- (k) Para auditorías de un conjunto completo de estados financieros de propósito especial de compañías que cotizan, el nombre del socio del encargo a menos que, en raras circunstancias, dicha información a revelar se espera que razonablemente lleve a una amenaza de seguridad personal significativa.
- (l) La firma del auditor.
- (m) La dirección del auditor.
- (n) La fecha del informe del auditor.

Informe del auditor para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

50. Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta (las "normas de auditoría nacionales"), y además ha cumplido con las NIA al realizar la auditoría. Si éste es el caso, el informe del auditor puede referirse a las Normas Internacionales de Auditoría así como a las normas nacionales de auditoría, pero el auditor únicamente lo hará si: (Ref.: Apartado A71–A72)

- (a) No hay conflicto entre los requerimientos de las normas nacionales de auditoría y los de las NIA que pudiese llevar al auditor (i) a formarse una opinión distinta, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis o de otras cuestiones que, en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA; y

¹⁶ NIA 701, apartados 11-16.

- (b) el informe del auditor incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en el apartado 49(a)-(n) anterior, cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de auditoría nacionales. La referencia a las disposiciones legales o reglamentarias contenida en el apartado 49(j) debe entenderse como referencia a las normas nacionales de auditoría. El informe del auditor identificará, por lo tanto, dichas normas nacionales de auditoría.
51. Cuando el informe del auditor se refiera tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, se identificará la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartado A73–A79)

52. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, a juicio profesional del auditor, dicha información adicional no obstante es parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o como se presenta. Cuando es parte integral de los estados financieros, la información adicional debe ser cubierta por la opinión del auditor.
53. Si la información adicional que no es requerida por el marco de información financiera aplicable no es considerada como parte integral de los estados financieros auditados, el auditor debe evaluar si dicha información adicional se presenta de una forma que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, entonces el auditor debe pedir a la dirección la dirección que cambie la forma en que se presenta la información adicional no auditada. Si la dirección se rehúsa a hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en su informe que dicha información adicional no ha sido auditada.

Aplicación y otro material explicativo

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

- A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelada en los estados financieros.
- A2. La NIA 260 (Revisada) contiene una discusión sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables.¹⁷ Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que pueden afectar a la evaluación por parte del auditor sobre si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:
- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, corregir las incorrecciones que tienen como efecto incrementar las utilidades informadas, pero no corregir las que tienen el efecto de reducirlas).
 - Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

¹⁷ NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, Anexo 2.

- A3. La NIA 540 trata los posibles sesgos de la dirección al realizar las estimaciones contables¹⁸. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

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

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

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

- A5. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable¹⁹. Esa descripción informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.
- A6. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.
- A7. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Referencia a más de un marco de información financiera

- A8. En algunos casos, los estados financieros pueden indicar que han sido preparados de conformidad con dos marcos de información financiera (por ejemplo, el marco nacional y las NIIF). Esto se puede deber a que la dirección esté obligada a preparar los estados financieros de conformidad con ambos marcos o haya optado por hacerlo así, en cuyo caso ambos son marcos de información financiera aplicables. Dicha descripción sólo es adecuada si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados. Para poder considerar que han sido preparados de conformidad con los dos marcos, los estados financieros deben cumplir con ambos marcos simultáneamente y sin necesidad de realizar conciliaciones de estados financieros. En la práctica, el cumplimiento simultáneo es poco probable, a no ser que la correspondiente jurisdicción haya adoptado el otro marco (por ejemplo, las NIIF) como su marco nacional o haya eliminado todas las barreras para poder cumplir con este.
- A9. Unos estados financieros que se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera y que contengan una nota o un estado complementario para conciliar los resultados con

¹⁸ NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*, apartado 21.

¹⁹ NIA 200, apartados A2-A3.

aquellos que se presentarían según otro marco, no han sido preparados de conformidad con ese otro marco. El motivo es que los estados financieros no incluyen toda la información de la manera en que lo requiere ese otro marco.

- A10. No obstante, es posible que los estados financieros se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable y, adicionalmente, se describa en las notas explicativas de los estados financieros el grado en el que éstos cumplen con otro marco (por ejemplo, estados financieros preparados de conformidad con el marco nacional que también describen el grado en el que cumplen las NIIF). Dicha descripción puede constituir información financiera adicional como se explica en el apartado 53, y está cubierto por la opinión del auditor, si no puede diferenciarse claramente de los estados financieros.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 18-19)

- A11. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.
- A12. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.²⁰

Informe del auditor (Ref: Apartado 20)

- A13. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos. A14. El Anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes del auditor sobre estados financieros, incorporando los elementos establecidos en los apartados 20–48. Con excepción de las secciones de Opinión y Fundamentos para la opinión, esta NIA no establece requerimientos para ordenar los elementos del informe del auditor. Sin embargo, esta NIA requiere el uso de títulos específicos, que están destinados para ayudar a hacer los informes del auditor que se refieren a las auditorías que se han realizado de acuerdo con las NIA más reconocibles, sobre todo en situaciones en las que se presentan los elementos del informe del auditor en un orden que difiere de los ejemplos de informes del auditor en el Anexo de esta NIA.

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

Título (Ref: Apartado 21)

- A15. Un título que indique que el informe es el de un auditor independiente, por ejemplo, "Informe del auditor independiente" distingue el informe del auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

- A16. Las leyes, regulaciones o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del auditor en la jurisdicción correspondiente. El informe del auditor normalmente se dirige a las

²⁰ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Opinión del auditor (Ref. Apartado 24-26)

Referencia a los estados financieros que han sido auditados.

A17. El informe del auditor establece, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros adjuntos de la entidad, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y notas a los estados financieros,, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

A18. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar, si la estructura de presentación lo permite, el identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del auditor.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,” o “Expresan la imagen fiel”

A19. Las frases “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales”, y “expresan la imagen fiel” se consideran como equivalentes. El que la frase “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales”, o la frase “expresan la imagen fiel” se utilice en una jurisdicción en concreto, es determinado por la ley o regulación que rige la auditoría de estados financieros en esa jurisdicción, o por la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o regulatorias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe la presentación fiel de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel.

A20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en el párrafo de opinión ya que éstas sugieren una opinión condicionada o una debilidad o modificación de la opinión.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

A21. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros comprenden: un estado de posición financiera, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo, y las notas correspondientes, las cuales generalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones también se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

A22. En el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación fiel, la opinión del auditor indica que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales o expresan la imagen fiel de las cuestiones que los estados financieros están diseñados para presentar. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, estas cuestiones son *la posición financiera de la entidad al final del periodo y el desempeño financiero de la entidad y el flujo de efectivo por el periodo terminado en esa fecha*. En consecuencia, el [...] en el apartado 25 y en otra parte de esta NIA, se pretende sean sustituidos por las palabras en cursiva en la frase precedente, cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF

o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicable, se sustituye con palabras que describan las cuestiones que los estados financieros están diseñados para presentar.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

A23. La identificación del marco de información financiera aplicable en la opinión del auditor tiene la finalidad de informar a los usuarios del informe del auditor del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

A24. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o regulatorios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o regulatorios.²¹

A25. Tal y como se indica en el apartado A8, los estados financieros se pueden preparar de conformidad con dos marcos de información financiera, siendo, por lo tanto, cada uno de ellos marco de información financiera aplicable. Por consiguiente, cada marco se considera de forma separada cuando se forma la opinión del auditor sobre los estados financieros, y la opinión del auditor, de conformidad con los apartados 25–27, se refiere a ambos marcos como sigue:

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

A26. Tal y como se indica en el apartado A10, los estados financieros pueden manifestar que cumplen con el marco de información financiera aplicable y, además, revelar el grado de cumplimiento con otro marco de información financiera. Dicha información adicional está cubierta por la opinión del auditor si no puede ser diferenciada claramente de los estados financieros (ver apartados 52–53 y el correspondiente material de aplicación en los apartados A73–A79). Por consiguiente,

- (a) si la información revelada sobre el cumplimiento con el otro marco induce a error, se expresa una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

²¹ NIA 210, apartado 18

- (b) Si la información revelada no induce a error, pero el auditor juzga que es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, se añade un párrafo de énfasis, de conformidad con la NIA 706 (Revisada), para llamar la atención sobre la información revelada.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

- A27. La sección de fundamento para la opinión proporciona un contexto importante sobre la opinión del auditor. En consecuencia, ésta NIA requiere que la sección de Fundamento para la opinión siga directamente a la sección de Opinión en el informe del auditor.
- A28. La referencia a las normas utilizadas transmite a los usuarios del informe del auditor que la auditoría ha sido realizada de conformidad con normas establecidas.

Requerimientos de ética aplicables.

- A29. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética relevantes, incrementa la transparencia sobre esos requerimientos relacionados con el encargo de auditoría en particular. La NIA 200 explica que los requerimientos de ética relevantes, comprenden normalmente las partes A y B del Código IESBA relativos con una auditoría de estados financieros, junto con los requisitos nacionales que son más restrictivos.²² Cuando los requerimientos éticos relevantes incluyen las del Código IESBA, la declaración también puede hacer referencia al Código IESBA. Si el Código IESBA constituye todos los requerimientos éticos relevantes para la auditoría, la declaración no necesita identificar una jurisdicción de origen.
- A30. En algunas jurisdicciones, pueden existir requisitos éticos relevantes en diversas fuentes, tales como el código(s) de ética y normas y requerimientos adicionales dentro de la ley y regulación. Cuando la independencia y otros requerimientos éticos relevantes están contenidos en un número limitado de fuentes, el auditor puede optar por nombrar a la fuente(s) importante (por ejemplo, el nombre del código, norma o regulación aplicable en la jurisdicción), o puede referirse a un término que se entiende comúnmente y que resume adecuadamente esas fuentes (por ejemplo, los requerimientos de independencia para las auditorías de las entidades privadas en la Jurisdicción X).
- A31. La ley o regulación, las normas nacionales de auditoría o los términos de un encargo de auditoría pueden requerir que el auditor proporcione en su informe, más información específica sobre las fuentes de los requerimientos éticos importantes, incluyendo aquellos referentes a la independencia, que aplican a la auditoría de los estados financieros.
- A32. Al determinar la cantidad apropiada de información para ser incluida en el informe del auditor cuando hay múltiples fuentes de requisitos éticos relevantes relativos a la auditoría de los estados financieros, una consideración importante es el equilibrar la transparencia frente al riesgo de oscurecer otra información útil en el informe del auditor

Consideraciones específicas para auditorías de grupo

- A33. Las auditorías de grupo donde hay múltiples fuentes de requerimientos éticos relevantes, incluyendo aquellas concernientes a independencia, la referencia a la jurisdicción en el informe del auditor, generalmente se relaciona con los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al equipo del encargo del grupo. Esto se debe a que, en una auditoría de grupo, los auditores del componente también están sujetos a los requerimientos de ética que son relevantes a la auditoría del grupo.²³

²² NIA 200, apartado A14.

²³ NIA 600, apartado A37.

A34. La NIA no establece requerimientos de independencia o éticos específicos para los auditores, incluyendo los auditores del componentes, y por lo tanto no se extiende, o anulan de otra forma, los requerimientos de independencia del Código IESBA u otros requerimientos éticos a los que está sujeto el equipo del encargo del grupo, y la NIA tampoco requiere que el auditor del componente en todos los casos esté sujeto a los mismos requerimientos de independencia específicos que son aplicables para el equipo del encargo del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética relevantes, incluyendo aquellos concernientes a la independencia en una situación de auditoría de grupo pueden ser complejos. La NIA 600²⁴ proporciona lineamientos para los auditores al realizar trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de grupo, incluyendo aquellas situaciones donde el auditor del componente no cumple con los requerimientos de independencia que son relevantes para la auditoría del grupo.

Cuestiones clave de auditoría (Ref: Apartado 30)

A35. La ley o regulación puede requerir la comunicación de las cuestiones clave de auditoría para auditorías de entidades distintas a las que cotizan, por ejemplo que se clasifican en dicha ley o regulación como entidades de interés público

A36. El auditor también podrá decidir comunicar cuestiones clave de auditoría para otras entidades, incluidas las que puedan ser de interés público, por ejemplo, porque tienen un gran número y una amplia gama de partes interesadas y considerando la naturaleza y tamaño del negocio. Ejemplos de esas entidades pueden incluir a las instituciones financieras (tales como bancos, compañías de seguros, y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones de beneficencia.

A37. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de la auditoría con la dirección y con los encargados del gobierno de la entidad, como sea apropiado, y explicar que las funciones de la dirección y de los encargados del gobierno para acordar los términos del encargo de auditoría para la entidad, dependen de los acuerdos del gobierno de la entidad y de la ley o regulación relevante.²⁵ La NIA 210 también requiere que la carta del encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito, incluya una referencia a la forma esperada y el contenido de los informes que emita el auditor.²⁶ Cuando no se requiere al auditor, de otra forma, el comunicar las cuestiones clave de auditoría. la NIA 210²⁷ explica que puede ser útil que el auditor haga referencia, en los términos del encargo de auditoría, a la posibilidad de comunicar cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor y, en algunas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor incluya una referencia a esa posibilidad con el fin de conservar la capacidad de hacerlo.

Consideraciones específicas para las entidades del sector público

A38. Las entidades que cotizan no son comunes en el sector público. Sin embargo, las entidades del sector público pueden ser significativas debido al tamaño, complejidad o aspectos de interés público. En dichos casos, la ley o regulación puede requerir a un auditor de entidades del sector público, o puede decidir de otra forma, el comunicar cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor.

²⁴ NIA 600, apartados 19-20.

²⁵ NIA 210, apartados 9 y A21.

²⁶ NIA 210, apartado 10

²⁷ NIA 210, apartado A23a.

Responsabilidades en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 32-33)

A39. La NIA explica la premisa, en relación con las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los encargados del gobierno, en la que una auditoría de conformidad con las NIA se lleva a cabo.²⁸ La dirección y en su caso, los encargados del gobierno aceptan responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, incluyendo, en su caso, su presentación razonable. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe del auditor incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría. La NIA 260 (Revisada) utiliza el término encargados del gobierno de la entidad para describir a la persona(as) y organización(es) con la responsabilidad de supervisar la entidad, y proporciona una discusión sobre la diversidad de estructuras de gobierno a lo largo de las jurisdicciones y por entidad.

A40. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente las descripciones de la responsabilidades de la dirección y de los encargados el gobierno de los apartados 33-34 para reflejar las responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A41. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde las responsabilidades de la dirección en una carta del encargo y otra forma de acuerdo escrito.²⁹ La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad al hacerlo, explicando que, si la ley o regulación establece las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los encargados del gobierno en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que la ley o regulación incluye responsables que, a juicio del auditor, son equivalentes en efecto a aquellas establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe del auditor para describir las responsabilidades como lo requiere el apartado 33(a) de ésta NIA. En otras circunstancias, incluyendo cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 33(a) de ésta NIA. Además de incluir la descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe del auditor como lo requiere el apartado 33, el auditor puede referirse a una descripción más detallada de estas responsabilidades al incluir una referencia a dónde puede obtenerse dicha información (por ejemplo, en el informe anual de la entidad o al sitio web de una autoridad competente).

A42. En algunas jurisdicciones, las leyes o regulaciones que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con la adecuación de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno (tal y como se define en la NIA 315 (Revisada)³⁰), las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 33 no los mencionan específicamente.

A43. El Anexo de ésta NIA proporciona ejemplos de cómo los requerimientos del apartado 33(b) aplicarían cuando el marco de información financiera aplicable es el de las NIIF. Si se usa un marco de información financiera aplicable distinto a las NIIF, los ejemplos de declaraciones incluidas en el

²⁸ NIA 200, apartado 13(j)

²⁹ NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

³⁰ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 4(c).

Anexo de ésta NIA, pueden necesitar adaptarse para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en las circunstancias.

Supervisión del proceso de información financiera (Ref: Apartado 34)

A44. Cuando algunos, pero no todas, las personas involucradas en la supervisión del proceso de información financiera también participan en la preparación de los estados financieros, la descripción requerida por el apartado 34 de ésta NIA, necesita ser modificado para que refleje apropiadamente la circunstancia particular de la entidad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere hacer referencia a las responsabilidades de supervisión.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 36-39)

A45. La descripción de las responsabilidades del auditor como lo requieren los apartados 36–39 de ésta NIA puede adaptarse para reflejar la naturaleza específica de la entidad, por ejemplo, cuando el informe del auditor abarca estados financieros consolidados. El Ejemplo 2 del Anexo de ésta NIA incluye un ejemplo de cómo se puede hacer esto.

Objetivos del auditor (Ref: Apartado 37(a))

A46. El informe del auditor explica que los objetivos del auditor son obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluya su opinión. Estas están en contraste con las responsabilidades de la dirección por la preparación de los estados financieros.

Descripción de materialidad (Ref: Apartado 37(c))

A47. El Anexo de ésta NIA proporciona ejemplos de cómo los requerimientos del apartado 37(C), para dar una descripción de materialidad, aplicarían cuando el marco de información financiera aplicable es el de las NIIF. Si se usa un marco de información financiera aplicable distinto a las NIIF, los ejemplos de declaraciones incluidas en el Anexo de ésta NIA, pueden necesitar adaptarse para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en las circunstancias.

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA 701 (Ref: Apartado 39(c))

A48. El auditor puede considerar útil el proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor, más allá de lo requerido en el apartado 39(c). Por ejemplo, el auditor puede hacer referencia al requerimiento del apartado 9 de la NIA 701 para determinar las cuestiones que necesitan atención importante del auditor al realizar la auditoría, tomando en cuenta áreas de mayor riesgo de incorrección material o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada); juicios significativos del auditor relacionados con áreas en los estados financieros que implican un juicio importante de la dirección, incluyendo estimaciones contables que han sido identificadas como de alta incertidumbre de estimación; y los efectos sobre la auditoría de los eventos o transacciones significativas que se produjeron durante el período.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 40, 49(j))

A49. El incluir la información requerida por los apartados 38–39 de ésta NIA en un anexo al informe del auditor o, cuando la ley, regulación o las normas de auditoría nacionales lo permitan expresamente, hacer referencia a un sitio web de una autoridad competente que contenga dicha información puede

ser una manera útil para agilizar el contenido del informe del auditor. Sin embargo, debido a que las responsabilidades del auditor contienen información que es necesaria para informar las expectativas de los usuarios sobre una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA, se necesita incluir una referencia en el informe del auditor que indique donde se puede obtener esa información.

Ubicación en un anexo (Ref: Apartado 40(b), 49(j))

- A50. El apartado 40 permite que el auditor incluya las declaraciones requeridas por los apartados 38–39 describiendo las responsabilidades del auditor para la auditoría de los estados financieros en un anexo al informe del auditor, siempre que se haga la referencia apropiada dentro del cuerpo del informe del auditor a la ubicación del anexo. El siguiente es un ejemplo de cómo puede hacerse dicha referencia a un anexo en el informe del auditor.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

Nuestro objetivo es obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros.

Una descripción más amplia de nuestras responsabilidades sobre la auditoría de los estados financieros se incluye en el anexo X de este informe del auditor. Esta descripción, la cual se ubica en [indicar el número de página u otra referencia específica a la ubicación de la descripción], forma parte de nuestro informe del auditor.

Referencia a un sitio web de una autoridad competente (Ref: Apartado 40(c), 41)

- A51. El párrafo 40 explica que el auditor puede referirse a una descripción de las responsabilidades del auditor ubicadas en un sitio web de una autoridad competente, sólo si es permitido expresamente por la ley, regulación o las normas de auditoría nacionales. La información sobre el sitio web que está incorporado en el informe del auditor a través de una referencia específica a la ubicación web donde dicha información se puede encontrar, puede describir de manera más amplia el trabajo del auditor o la auditoría de conformidad con las NIA, pero no puede ser inconsistente con la descripción requerida en los párrafos 38–39 de esta NIA. Esto significa que la redacción de la descripción de las responsabilidades del auditor en el sitio web puede ser más detallada, o puede abordar otras cuestiones relacionadas con una auditoría de estados financieros, siempre que dicha redacción refleje y no contradiga las cuestiones tratadas en los párrafos 38–39.
- A52. Una autoridad competente puede ser quienes establecen las normas de auditoría nacionales, un regulador, o un organismo de supervisión de la auditoría. Dichas organizaciones están bien posicionadas para asegurar la exactitud, la integridad y la disponibilidad continua de información estandarizada. No sería apropiado que el auditor mantenga dicho sitio web. El siguiente es un ejemplo de cómo puede hacerse dicha referencia a un sitio web en el informe del auditor.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

Nuestro objetivo es obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas

de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros.

Una descripción más amplia de nuestras responsabilidades sobre la auditoría de los estados financieros se localiza en el sitio web de [Organización] en: [dirección del sitio web]. Esta descripción forma parte de nuestro informe del auditor.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartado 42-44)

- A53. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades del auditor bajo las NIA. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como la adecuación de los libros y registros contables, controles internos sobre la información financiera y otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.
- A54. En algunos casos, las disposiciones legales o regulaciones aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte del informe del auditor sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.
- A55. Los apartados 42–44 de ésta NIA, permiten la presentación combinada de otras responsabilidades y de las responsabilidades del auditor bajo las NIA, solo cuando abordan los mismos temas y la redacción del informe del auditor diferencia claramente las otras responsabilidades de información de las que son bajo las NIA. Esta diferenciación clara puede hacer necesario que el informe del auditor haga referencia a la fuente de las otras responsabilidades de información y que indique que dichas responsabilidades van más allá de las requeridas bajo las NIA. Por el contrario, se requiere que otras responsabilidades de información se aborden en una sección por separado en el informe del auditor con el título "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios," u otro término apropiado para el contenido de ésta sección. En esos casos, el apartado 44 requiere al auditor incluir las responsabilidades de información conforme a las NIA bajo un título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros."

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 45)

- A56. La ISQC 1³¹ requiere que la firma establezca políticas y procedimientos que proporcionen un aseguramiento razonable de que los encargados se llevan a cabo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables. No obstante estos requerimientos de la ISQC 1, el nombrar al socio del encargo en el informe del auditor pretende proporcionar una mayor transparencia a los usuarios del informe del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros de propósito general de una entidad que cotiza.

³¹ ISQC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 32.

- A57. La ley, regulación, o las normas de auditoría nacionales pueden requerir que el informe del auditor incluya el nombre del socio del encargo responsable por las auditorías distintas a aquellos juegos completos de estados financieros de propósito general de entidades que cotizan. También la ley, regulación o las normas nacionales de auditoría, pueden requerir al auditor o éste puede decidir el incluir información adicional más allá del nombre del socio del encargo en el informe del auditor para identificar más profundamente al socio del encargo, por ejemplo, el número de la cédula profesional del socio del encargo que es importante para la jurisdicción donde ejerce el auditor.
- A58. En circunstancias poco usuales, el auditor puede identificar información o puede estar sujeto a experiencias que indican la probabilidad de que una amenaza a la seguridad personal que, si se hace pública la identidad del socio del encargo, pueda resultar en un daño físico para el socio del encargo, otros miembros del equipo del encargo u otras personas cercanas relacionadas. Sin embargo, dicha amenaza no incluye, por ejemplo, amenazas por responsabilidad legal, o sanciones legales, regulatorias o profesionales. Discusiones con los encargados del gobierno de la entidad sobre circunstancias que pueden resultar en un daño físico, pueden proporcionar información adicional sobre la probabilidad o severidad de la amenaza importante a la seguridad personal. La ley, regulación o las normas de auditoría nacionales pueden establecer requerimientos adicionales que son relevantes para determinar si puede omitirse la revelación del nombre del socio del encargo.

Firma del Auditor (Ref: Apartado 46)

- A59. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el informe del auditor su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, esté reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.
- A60. En algunos casos, la ley o regulación puede permitir el uso de firmas electrónicas en el informe del auditor.

Fecha del informe del auditor (Ref: Apartado 48)

- A61. La fecha del informe del auditor indica al usuario de éste, que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe del auditor se trata en la NIA 560.³²
- A62. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A63. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o regulatorias identifican a las personas u organismos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en

³² NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10 -17.

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

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

Informe del auditor prescrito por las disposiciones legales o regulatorias (Ref: Apartado 49)

- A65. La NIA 200 explica que se puede requerir al auditor cumplir con los requerimientos legales o regulatorios además de las NIA.³³ Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o regulatorios y las NIA solo se relacionan solo con el orden y la redacción del informe del auditor, los requerimientos de los apartados 49(a)–

(n) establecen los elementos mínimos a incluir en el informe del auditor para permitir una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En esas circunstancias, los requerimientos en los apartados 21–48 que no están incluidos en los apartados 49(a)–(n) no necesitan ser aplicados incluyendo, por ejemplo, el orden requerido de las secciones de Opinión y Fundamento para la opinión.

- A66. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no causen conflicto con las NIA, el formato y redacción requeridos por los apartados 21–48 de esta NIA ayuda a los usuarios del informe del auditor a reconocer más fácilmente el informe del auditor como el informe de una auditoría realizada de conformidad con las NIA.

Información requerida por la NIA 701 (Ref: Apartado 49(h))

- A67. La ley o regulación puede requerir que el auditor proporcione información adicional sobre la auditoría que realizó, lo cual puede incluir información que es consistente con los objetivos de la NIA 701 o puede establecer la naturaleza y extensión de la comunicación sobre dichas cuestiones.

- A68. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o regulatorias que regulan la auditoría de estados financieros. Cuando aplica la NIA 701, solo se puede hacer referencia a las NIA en el informe del auditor si, al aplicar la ley o regulación, la sección requerida por el apartado 49(h) de ésta NIA no es consistente con los requerimientos de la NIA 701. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar el adaptar ciertos aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor requerido por la NIA 701, por ejemplo al:

- Modificar el título "Cuestiones clave de auditoría", si la ley establece un título específico;

³³ NIA 200, apartado A55.

- explicar por qué se está proporcionando la información requerida por ley o regulación en el informe del auditor, por ejemplo, haciendo una referencia a la ley o regulación pertinente y describir cómo esa información se refiere a las cuestiones clave de auditoría;
- cuando la ley o regulación establece la naturaleza y extensión de la descripción, que complementar la información requerida para alcanzar una descripción general de cada cuestión clave de auditoría que sea consistente con los requerimientos del apartado 13 de la NIA 701.

A69. La NIA 210 trata con las situaciones en las que la disposición legal o regulatoria de la jurisdicción pertinente, establece un formato o una redacción del informe del auditor en términos significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA, que incluye en particular, la opinión del auditor. En estas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:

- (a) Si los usuarios podrían interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,
- (b) si una explicación adicional en el informe del auditor podría mitigar dicha posible interpretación errónea.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe del auditor no puede mitigar una posible interpretación errónea, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o regulatorias. De conformidad con la NIA 210, una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluye ninguna mención en el informe del auditor de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.³⁴

Consideraciones específicas para las entidades del sector público

A70. Los auditores de las entidades del sector público también pueden tener la capacidad de conformidad con la ley o regulación, informar sobre ciertas cuestiones, ya sea en el informe del auditor o en un informe complementario, el cual puede incluir información que es consistente con los objetivos de la NIA 701. En esas circunstancias, el auditor puede necesitar el adaptar ciertos aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de auditoría, en el informe del auditor requerido por la NIA 701 o incluir una referencia en su informe a una descripción de la cuestión en el informe suplementario.

Informe del auditor para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 50)

A71. En el informe del auditor, el auditor puede poner de manifiesto que la auditoría se ha realizado de conformidad tanto con las Normas Internacionales de Auditoría como con las normas de auditoría nacionales cuando, además de cumplir con las normas de auditoría nacionales aplicables, el auditor cumple con cada una de las NIA aplicables a la auditoría.³⁵

A72. No es adecuado hacer referencia simultáneamente a las Normas Internacionales de Auditoría y a las normas de auditoría nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de las NIA y los de las normas de auditoría nacionales que pueda llevar al auditor a formarse una opinión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones que, en esas circunstancias específicas, requerirían las NIA. En dicho caso, el informe del auditor se referirá sólo a las normas de auditoría

³⁴ NIA 210, apartado 21

³⁵ NIA 200, apartado A56

(bien a las Normas Internacionales de Auditoría o bien a las normas de auditoría nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe del auditor.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartado 52-53)

A73. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o regulatorias u otras normas pueden exigir a la entidad, o ésta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

A74. El apartado 52 de ésta NIA explica que la opinión del auditor abarca la información adicional que es parte integral de los estados financieros debido a su naturaleza o a cómo se presentan. Esta evaluación depende del juicio profesional. Para ejemplificar:

- Cuando las notas de los estados financieros incluyen una explicación o la conciliación de la extensión a la cual los estados financieros cumplen con otros marcos de información financiera, el auditor puede considerar que esto es información adicional que no puede ser claramente diferenciada de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
- Cuando una cuenta adicional de pérdidas y ganancias revela partidas específicas de gastos se revela como un cuadro por separado incluido como un Anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar esto como información adicional que puede diferenciarse claramente de los estados financieros.

A75. No es necesario que, en el informe del auditor, se mencione específicamente la información adicional que abarque la opinión del auditor en el caso de que la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en él sea suficiente.

A76. Las disposiciones legales o regulatorias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

A77. La evaluación del auditor sobre si la información adicional no auditada se presenta de una manera que pueda interpretarse como que está cubierta por la opinión del auditor incluye, por ejemplo, cuando esa información se presenta en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, y cuando claramente se etiqueta como "no auditada."

A78. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, por ejemplo:

- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
- Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas a los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclan con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

A79. El hecho de que la información adicional no sea auditada, no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada) [propuesta].³⁶

BORRADOR NO OFICIAL

³⁶ NIA 720 (Revisada) [propuesta], Responsabilidades del auditor con respecto a la otra información

Ejemplos de informes del auditor independiente sobre estados financieros

- Ejemplo 1: Un informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad que cotiza, preparado de conformidad con un marco de presentación fiel.
- Ejemplo 2: Un informe del auditor sobre los estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, preparado de conformidad con un marco de presentación fiel.
- Ejemplo 3: Un informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad distinta a una entidad que cotiza, preparados de conformidad con un marco de presentación fiel (donde se hace referencia a material que está ubicado en un sitio web de una autoridad competente)
- Ejemplo 4: Un informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad distinta a una entidad que cotiza, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales.

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, "limpia") con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría comprenden al *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores* junto con los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor puede hacer referencia a ambos.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

¹ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios".

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor para la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, junto con los requerimientos de ética que son importantes para nuestra auditoría sobre los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos y con el Código IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros²

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las NIIF³ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de valorar la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en su caso, las cuestiones relativas a la empresa en funcionamiento y utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la Compañía o cesar operaciones, o no tiene otra alternativa más realista de hacerlo.

Los encargados del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros.

El apartado 40(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el siguiente material sombreado puede ser localizado en un Anexo al informe del auditor. El Apartado 40(c) explica que cuando la ley, regulación o las normas de auditoría nacionales, lo permiten

² A través de estos ejemplos de informes del auditor, los términos dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica.

³ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...".

expresamente, se puede hacer una referencia a un sitio web de una autoridad apropiada que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en lugar de incluir éste material en el informe del auditor, siempre y cuando la descripción en el sitio web aborda, y no es inconsistente con, la descripción de las responsabilidades del auditor siguientes.

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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondieron a esos riesgos; y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar los fundamentos para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.
- Obtener un conocimiento del control interno importante para la auditoría, con el fin de diseñar los 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 Compañía.⁴
- Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones relacionadas, realizadas por la dirección.
- Concluir sobre lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento y, con base a la evidencia obtenida, si existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos pide el llamar la atención en nuestro informe del auditor sobre la información a revelar respectiva en los estados financieros o, si dicha información a revelar es insuficiente, para modificar nuestra opinión. 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 causar que la Compañía deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluar la presentación en general, estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de forma que logran una presentación razonable.

Nos comunicamos con los encargados del gobierno en relación con, entre otras cuestiones, el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría y los resultados de auditoría importantes, incluidas posibles deficiencias significativas en el control interno que identificamos durante nuestra auditoría.

También proporcionamos a los encargados del gobierno una declaración sobre que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes en relación con la independencia, y para comunicarles todas las relaciones y otras cuestiones que puede pensarse razonablemente que influyan en nuestra independencia, y en su caso, las garantías correspondientes.

De las cuestiones comunicadas con los encargados del gobierno, determinamos aquellas cuestiones que eran de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y por lo tanto son las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estas cuestiones en nuestro informe del auditor a menos que la ley o el reglamento impida la divulgación pública sobre la cuestión o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinamos que una cuestión no debe ser comunicada en nuestro informe, porque las consecuencias adversas de hacerlo razonablemente se esperaría que sobrepase los beneficios de interés público de dicha comunicación.

⁴ Esta oración puede modificarse, como sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por la ley o regulación local, o por las normas de auditoría nacionales.] Las cuestiones abordadas por otra ley, regulación o normas de auditoría nacionales (en lo sucesivo "otras responsabilidades de información") se deberán tratar en esta sección a menos que las otras responsabilidades de información aborden los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección de Informe sobre la auditoría de estados financieros. La comunicación de otras responsabilidades de información que abordan los mismos temas que los requeridos por las NIA pueden combinarse (es decir, incluirlas en la sección de Informe sobre la auditoría de los estados financieros bajo los subtítulos correspondientes) siempre y cuando la redacción del informe del auditor diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existan esas diferencias.

El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

BORRADOR NO OFICIAL

Ejemplo 2 – Informe del auditor sobre los estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, preparado de conformidad con un marco de presentación fiel

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 aplica).
- Los estados financieros consolidados son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección sobre los estados financieros consolidados de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, “limpia”) con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores comprende todos los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁵

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

⁵ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

Fundamento de la opinión

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

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros consolidados⁶

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados, de conformidad con las NIIF⁷ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros consolidados, la dirección es responsable de valorar la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en su caso, las cuestiones relativas a la empresa en funcionamiento y utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento a menos que la dirección tenga la intención de liquidar al Grupo o cesar operaciones, o no tiene otra alternativa más realista de hacerlo.

Los encargados del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera del Grupo.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestros objetivos son obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros consolidados.

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...".

El apartado 40(b) de ésta NIA, explica que el siguiente material sombreado puede ser localizado en un Anexo al informe del auditor. El apartado 40(c) explica que cuando la ley, normatividad o normas de auditoría nacionales lo permiten expresamente, se puede hacer referencia a un sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre que la descripción en los sitios web no sean inconsistentes con la siguiente descripción de las responsabilidades del auditor.

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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros consolidados, ya sean por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondieron a esos riesgos; y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.
- Obtener un conocimiento del control interno importante para la auditoría, con el fin de diseñar los 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 del Grupo.⁸
- Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones relacionadas, realizadas por la dirección.
- Concluir sobre lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento y, con base a la evidencia obtenida, si existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa sobre la capacidad del Grupo de continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos pide el llamar la atención en nuestro informe del auditor a la información a revelar respectiva en los estados financieros consolidados o, si dicha información a revelar es insuficiente, para modificar nuestra opinión. 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 causar que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluar la presentación en general, estructura y contenido de los estados financieros consolidados, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y eventos subyacentes de forma que logran una presentación razonable.
- Las responsabilidades del auditor son el obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la información financiera de las entidades o actividades comerciales dentro del Grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados; Somos responsables de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del Grupo. Somos los únicos responsables por nuestra opinión de auditoría.

Nos comunicamos con los encargados del gobierno en relación con, entre otras cuestiones, el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría y los resultados de auditoría importantes, incluidas posibles deficiencias significativas en el control interno que identificamos durante nuestra auditoría.

También proporcionamos a los encargados del gobierno una declaración sobre que hemos cumplido con los requisitos éticos relevantes en relación con la independencia, y para comunicarles todas las relaciones y otras cuestiones que puede pensarse razonablemente que influyan en nuestra independencia, y en su caso, las garantías correspondientes.

⁸ Esta oración puede modificarse, como sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros consolidados.

De las cuestiones comunicadas con los encargados del gobierno, determinamos aquellas cuestiones que eran de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros consolidados del período actual y por lo tanto son las cuestiones clave de la auditoría. Describimos estas cuestiones en nuestro informe del auditor a menos que la ley o la regulación impida la divulgación pública sobre la cuestión o cuando, en circunstancias extremadamente raras, determinamos que la cuestión no debe ser comunicada en nuestro informe, porque las consecuencias adversas de hacerlo razonablemente se esperaría que sobrepase los beneficios de interés público de dicha comunicación.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor establecidas por la ley o regulación local, o por las normas de auditoría nacionales.] Las cuestiones abordadas por otra ley, regulación o normas de auditoría nacionales (en lo sucesivo "otras responsabilidades de información") se deberán tratar en esta sección a menos que las otras responsabilidades de información aborden los mismos temas que los que se presentan bajo las responsabilidades de información requeridas por las NIA como parte de la sección de Informe sobre la auditoría de estados financieros consolidados. *La comunicación de otras responsabilidades de información que abordan los mismos temas que los requeridos por las NIA pueden combinarse (es decir, incluirlas en la sección de Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados bajo los subtítulos correspondientes) siempre y cuando la redacción del informe del auditor diferencie claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA cuando existan esas diferencias.*

El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3 – Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad distinta a una entidad que cotiza, preparados de conformidad con un marco de presentación fiel

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, "limpia") con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- El auditor no tiene otras responsabilidades de información requeridas bajo la ley o normatividad local.
- El auditor elige hacer referencia a las responsabilidades del auditor incluidas en el sitio web de la autoridad competente.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la

Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros⁹

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las NIIF¹⁰ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de valorar la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en su caso, las cuestiones relativas a la empresa en funcionamiento y utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la compañía o cesar operaciones, o no tiene otra alternativa más realista de hacerlo.

Los encargados del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros.

Una descripción más amplia de nuestras responsabilidades sobre la auditoría de los estados financieros se localiza en el sitio web de [Organización] en: [enlace al sitio web]. Esta descripción forma parte de nuestro informe del auditor.

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁰ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

Ejemplo 4 – Informe del auditor sobre los estados financieros de una entidad distinta a una entidad que cotiza, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales.

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad distinta de una entidad que cotiza, requerida por la ley o regulación. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, “limpia”) con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- El auditor no tiene otras responsabilidades de información requeridas bajo la ley o normatividad local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC (la Compañía), que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y las notas a los estados financieros así como un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Compañía han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de

estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros¹¹

La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la Jurisdicción X,¹² y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de valorar la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, en su caso, las cuestiones relativas a la empresa en funcionamiento y utilizando las bases contables de empresa en funcionamiento a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la compañía o cesar operaciones, o no tiene otra alternativa más realista de hacerlo.

Los encargados del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Compañía.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las NIA siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros.

El apartado 40(b) de ésta NIA, explica que el siguiente material sombreado puede ser localizado en un Anexo al informe del auditor. El apartado 40(c) explica que cuando la ley, normatividad o normas de auditoría nacionales lo permiten expresamente, se puede hacer referencia a un sitio web de una autoridad apropiada que contiene la descripción de las responsabilidades del auditor en lugar de incluir este material en el informe del auditor, siempre que la descripción en los sitios web no sean inconsistentes con la siguiente descripción de las responsabilidades del auditor.

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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñamos y realizamos los procedimientos de auditoría que respondieron a esos riesgos; y obtuvimos evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.
- Obtener un conocimiento del control interno importante para la auditoría, con el fin de diseñar los 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 Compañía.¹³

¹¹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹² Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

¹³ Esta oración debe modificarse, como sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de

- Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones relacionadas, realizadas por la dirección.
- Concluir sobre lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento y, con base a la evidencia obtenida, si existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos pide el llamar la atención en nuestro informe del auditor sobre la información a revelar respectiva en los estados financieros o, si dicha información a revelar es insuficiente, para modificar nuestra opinión. 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 causar que la Compañía deje de ser una empresa en funcionamiento.

Nos comunicamos con los encargados del gobierno en relación con, entre otras cuestiones, el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría y los resultados de auditoría importantes, incluidas posibles deficiencias significativas en el control interno que identificamos durante nuestra auditoría.

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

BORRADOR NO

emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 701, COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE AUDITORÍA EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de ésta NIA.....	1–5
Fecha de entrada en vigor	6
Objetivos	7
Definición.....	8
Requerimientos	
Determinar cuestiones clave de auditoría.....	9–10
Comunicar cuestiones clave de auditoría	11–16
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	17
Documentación	18
Aplicación y otro material explicativo	
Alcance de ésta NIA.....	A1–A8
Determinar cuestiones clave de auditoría.....	A9–A30
Comunicar cuestiones clave de auditoría	A31–A59
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	A60–A63
Documentación.....	A64

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 701, *Comunicación de las Cuestiones Clave de Auditoría en el Informe del Auditor Independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de ésta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata con las responsabilidades del auditor para comunicar las cuestiones clave de auditoría en su informe. Se pretende abordar tanto el juicio del auditor como el qué comunicar en el informe del auditor y de la forma y el contenido de dicha comunicación.
2. La finalidad de comunicar las cuestiones clave de auditoría es el mejorar el valor comunicativo del informe del auditor, al proporcionar mayor transparencia sobre la auditoría realizada. Comunicar las cuestiones clave de auditoría proporciona información adicional a los destinatarios de los estados financieros ("usuarios previstos") para ayudarles a entender las cuestiones que, a juicio profesional del auditor, eran de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual. Comunicar las cuestiones clave de auditoría puede también ayudar a los usuarios previstos a conocer a la entidad y las áreas de juicio significativo de la dirección en los estados financieros. (Ref.: Apartado A1–A4)
3. La comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor también puede proporcionar a los usuarios previstos un fundamento para comprometerse más con la dirección y con los encargados del gobierno sobre ciertas cuestiones relacionadas con la entidad, los estados financieros auditados, o la auditoría que se realizó.
4. Comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor es en el contexto de que el auditor ha formado una opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor no es:
 - (a) Un sustituto de la información a revelar en los estados financieros de que el marco de información financiera aplicable requiere que la dirección efectúe, o que es de otra manera necesaria para lograr una presentación razonable;
 - (b) un sustituto para el auditor exprese una opinión modificada cuando sea requerido por las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada);¹
 - (c) un sustituto para informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)² cuando existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o
 - (d) una opinión por separado sobre cuestiones individuales. (Ref.: Apartado A5–A8)
5. Esta NIA aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros de propósito general de entidades que cotizan, y a circunstancias cuando el auditor de otra manera decide comunicar cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor. Esta NIA también aplica cuando el auditor es requerido por la ley o regulación, comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor.³ Sin embargo, la NIA 705 (Revisada) prohíbe al auditor comunicar cuestiones clave de auditoría cuando el auditor deniega una opinión sobre los estados financieros, a menos que dicho informe sea requerido por la ley o regulación.⁴

¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

² NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, apartados 22–23

³ NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 30-31.

⁴ NIA 705, (Revisada) apartado 29.

Fecha de entrada en vigor

6. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de auditoría y, al haber formado una opinión sobre los estados financieros, comunica esas cuestiones al describirlas en el informe del auditor.

Definición

8. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Las cuestiones clave de auditoría—son cuestiones que, a juicio profesional del auditor, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de auditoría son seleccionadas de cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno de la entidad.

Requerimientos

Determinar cuestiones clave de auditoría

9. El auditor debe determinar, de las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno, aquellas cuestiones que requieran atención significativa del auditor al llevar a cabo la auditoría. Al hacer esta determinación, el auditor debe tomar en cuenta lo siguiente: (Ref.: Apartado A9–A18)
 - (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).⁵ (Ref.: Apartado A19–A22)
 - (b) Juicios significativos del auditor relativos a áreas en los estados financieros que involucran juicios significativos de la dirección, incluyendo estimaciones contables que se han identificado como que tienen una alta incertidumbre en la estimación. (Ref.: Apartado A23–A24)
 - (c) El efecto en la auditoría sobre eventos o transacciones significativas ocurridas durante el periodo. (Ref.: Apartado A25–A26)
10. El auditor debe determinar cuáles de las cuestiones determinadas de conformidad con el apartado 9 fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y por lo tanto son cuestiones clave de la auditoría. (Ref.: Apartado A9–A11, A27–A30)

Comunicar cuestiones clave de auditoría

11. El auditor debe describir cada cuestión clave de auditoría, utilizando un subtítulo apropiado, en una sección separada del informe del auditor bajo el encabezado "Cuestiones clave de auditoría," a menos que apliquen las circunstancias de los apartados 14 y 15. El lenguaje introductorio en ésta sección del informe del auditor deberá indicar que:

⁵ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

- (a) Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a juicio profesional del auditor, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros [del periodo actual]; y
- (b) Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de una auditoría de estados financieros en su conjunto y en consecuencia, al formar la opinión de auditor, y el auditor no proporciona una opinión por separado sobre estas cuestiones. (Ref.: Apartado A31–A33)

Las cuestiones clave de auditoría no son un sustituto para expresar una opinión modificada

12. El auditor no deberá comunicar una cuestión en la sección de Cuestiones clave de auditoría de su informe, cuando se requiere al auditor modificar la opinión de conformidad con la NIA 705 (Revisada) como resultado de la cuestión. (Ref.: Apartado A5)

Descripciones de cuestiones clave de auditoría individuales

13. La descripción de cada cuestión clave de auditoría en la sección de Cuestiones clave de auditoría del informe del auditor, deberá incluir una referencia a la información a revelar correspondiente, en su caso, en los estados financieros y debe abordar: (Ref.: Apartado A34–A41)
- (a) Porque la cuestión fue considerada como de mayor importancia en la auditoría y por consiguiente determinada como cuestión clave de auditoría; y (Ref: Apartado A42–A45)
 - (b) cómo fue abordada la cuestión en la auditoría. (Ref.: Apartado A46–A51)

Circunstancias en las cuales una cuestión determinada como cuestión clave de auditoría no se comunica en el informe del auditor

14. El auditor deberá describir cada cuestión clave de auditoría en el informe del auditor a menos que: (Ref.: Apartado A53–A56)
- (a) La ley o regulación impida la divulgación pública sobre la cuestión; o (Ref: Apartado A52)
 - (b) en circunstancias extremadamente raras, el auditor determina que la cuestión no debe ser comunicada en su informe, porque las consecuencias adversas de hacerlo razonablemente se esperaría que sobrepase los beneficios de interés público de dicha comunicación. Esto no aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre esta cuestión.

Interacción entre las descripciones de cuestiones clave de auditoría y otros elementos que se requiere que se incluyan en el informe del auditor

15. Una cuestión que dio lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionadas con eventos o condiciones que puedan originar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, de conformidad con la NIA 570 (Revisada), son por naturaleza cuestiones clave de auditoría. Sin embargo, en dichas circunstancias, estas cuestiones no deben describirse en la sección de cuestiones clave de auditoría del informe del auditor y los requerimientos en los apartados 13–14 no aplican. En lugar de ello, el auditor deberá:
- (a) Informar sobre esta cuestión o cuestiones de conformidad con la o las NIA aplicables; y
 - (b) incluir una referencia a la sección de Fundamento para la opinión modificada (adversa) o en la sección de Incertidumbre relativa a la empresa en funcionamiento en la sección de Cuestiones clave de auditoría. (Ref.: Apartado A6–A7)

Forma y contenido de la sección de Cuestiones clave de auditoría en otras circunstancias

16. Si el auditor determina, dependiendo de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, de que no hay cuestiones clave de auditoría que comunicar o que solo las cuestiones clave de auditoría comunicados son aquellas cuestiones tratadas por el apartado 15, el auditor debe incluir una declaración en este sentido en una sección por separado en el informe del auditor bajo el título de "Cuestiones clave de auditoría." (Ref.: Apartado A57– A59)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

17. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad:
- (a) Aquellas cuestiones que el auditor ha determinado como cuestiones clave de auditoría; o
 - (b) Si es aplicable, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, la determinación del auditor de que no hay cuestiones clave de auditoría para comunicarse en el informe del auditor. (Ref.: Apartado A60–A63)

Documentación

18. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:⁶ (Ref: Apartado A64)
- (a) Las cuestiones que requirieron de atención significativa del auditor como se determinó de conformidad con el apartado 9 y la justificación de la determinación del auditor en cuanto a si o no cada una de estas cuestiones es una cuestión clave de auditoría de conformidad con el apartado 10;
 - (b) en su caso, la justificación para la determinación del auditor de que no hay cuestiones clave de auditoría que comunicar en el informe del auditor o de que las únicas cuestiones clave de auditoría para ser comunicadas son aquellas cuestiones tratadas por el apartado 15; y
 - (c) En su caso la justificación de la determinación del auditor de no comunicar en su informe una cuestión determinada como cuestión clave de auditoría.

Aplicación y otro material explicativo

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

- A1. La significatividad puede describirse como la importancia relativa de una cuestión según el contexto. La significatividad de una cuestión es determinada por el auditor en el contexto en el que está siendo considerada. La significatividad puede ser considerada en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre la cuestión analizada y los intereses de los usuarios a quienes se destina el informe o destinatarios. Esto implica un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, incluyendo la naturaleza y el alcance de la comunicación con los encargados del gobierno.
- A2. Los usuarios de los estados financieros han expresado un interés sobre aquellas cuestiones sobre las cuales el auditor tiene un diálogo más robusto con los encargados del gobierno como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA 260 (Revisada)⁷ y han pedido transparencia adicional sobre esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés particular en la comprensión de los juicios significativos realizados por el auditor al formar la opinión sobre los

⁶ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

⁷ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad*

estados financieros en su conjunto, debido a que están generalmente relacionados a las áreas de juicio significativo de la dirección en la preparación de los estados financieros.

- A3. Requerir a los auditores el comunicar las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor puede también mejorar las comunicaciones entre el auditor y los encargados del gobierno sobre esas cuestiones, y puede aumentar la atención de la dirección y de los encargados del gobierno sobre las revelaciones en los estados financieros a los que se hace referencia en el informe del auditor.
- A4. La NIA 320⁸ explica que es razonable que el auditor suponga que los usuarios de los estados financieros:
- (a) Tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - (b) comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y auditan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
 - (c) son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios, y en la consideración de hechos futuros; y
 - (d) toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

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

Relación entre las cuestiones clave de auditoría, la opinión del auditor y otros elementos del informe del auditor (Ref: Apartado 4, 12, 15)

- A5. La NIA 700 (Revisada) establece requerimientos y proporciona lineamientos sobre formar una opinión sobre los estados financieros.⁹ Comunicar las cuestiones clave de auditoría no es un sustituto para la información a revelar en los estados financieros que el marco de información financiera aplicable requiere que haga la dirección, o que otra forma es necesario para lograr una presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) trata las comunicaciones en las que el auditor concluye que hay una incorrección material relacionada a lo apropiado o adecuado de la información a revelar en los estados financieros.¹⁰
- A6. Cuando un auditor expresa una opinión modificada o desfavorable de conformidad con la NIA 705 (Revisada) presentando una descripción de la cuestión que origina una opinión modificada en la sección de Fundamento para una opinión modificada (Adversa), ayuda a promover la comprensión de los usuarios previstos y para identificar dichas circunstancias cuando ocurran. Separar la comunicación de esta cuestión de otras cuestiones clave de auditoría descritas en la sección de Cuestiones clave de auditoría por consiguiente, le da la importancia adecuada en el informe del auditor (ver apartado 15). El Anexo en la NIA 705 (Revisada) incluye ejemplos ilustrativos sobre como el lenguaje introductorio en la sección de Cuestiones clave de auditoría es afectado cuando el auditor expresa una opinión modificada o desfavorable y se comunican otras cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor. El apartado A58 de ésta NIA ilustra cómo se presenta la sección

⁸ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4

⁹ NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1-A10

¹⁰ Ver apartados A7 de la NIA 705 (Revisada).

de Cuestiones clave de auditoría cuando el auditor ha determinado que no hay otras cuestiones clave de auditoría a ser comunicadas en su informe, más allá de las cuestiones tratadas en la sección de Fundamento para la opinión modificada (adversa) o en la sección de Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento del informe del auditor.

- A7. Cuando el auditor expresa una opinión modificada o desfavorable, todavía sería relevante comunicar las cuestiones clave de auditoría para mejorar la comprensión de los usuarios previstos sobre auditoría, y por consiguiente aplican los requerimientos para determinar las cuestiones clave de auditoría. Sin embargo, como una opinión desfavorable se expresa en circunstancias cuando el auditor ha concluido que las incorrecciones, individualmente o agregadas, son tanto materiales como generalizadas en los estados financieros:¹¹
- Dependiendo de la importancia de la cuestión(es) que dio origen a una opinión desfavorable, el auditor puede determinar que no hay otras cuestiones que son cuestiones clave de auditoría. En dichas circunstancias, el requerimiento del apartado 15 aplica (ver apartado A58).
 - Si una más de las cuestiones distintas a la cuestión(es) que dan lugar a una opinión desfavorable se determinan como cuestiones clave de auditoría, es particularmente importante que las descripciones de dichas cuestiones clave de auditoría no implica que los estados financieros en su conjunto, son más creíbles en relación con dichas cuestiones que podrían ser apropiadas en las circunstancias, en vista de la opinión desfavorable (ver apartado A47).
- A8. La NIA 706 (Revisada)¹² establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de todas las entidades incluyan una comunicación adicional en el informe del auditor a través del uso de párrafos de énfasis o párrafos de otras cuestiones cuando el auditor considere necesario hacerlo. En dichos casos, estos apartados de presentan por separado de la sección de Cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor. Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de auditoría, el uso de dichos párrafos no es un sustituto para la descripción de las cuestiones clave de auditoría de conformidad con el apartado 13.¹³ La NIA 706 (Revisada) proporciona lineamientos adicionales sobre la relación entre las cuestiones clave de auditoría y los Párrafos de cuestiones de énfasis de conformidad con esa NIA.¹⁴

Determinar cuestiones clave de auditoría (Ref: Apartado 9-10)

- A9. El proceso de toma de decisiones del auditor al determinar las cuestiones clave de auditoría está diseñado para seleccionar un número más pequeño de cuestiones de las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno, basado en el juicio del auditor sobre qué cuestiones eran de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual.
- A10. La determinación del auditor de las cuestiones clave de auditoría está limitada a aquellas cuestiones de mayor importancia en los estados financieros del periodo actual, aun y cuando se presenten estados financieros comparativos (esto es, aún y cuando la opinión del auditor se refiera a cada periodo por el que se presentan los estados financieros).¹⁵

¹¹ NIA 705, (Revisada) apartado 8.

¹² NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*.

¹³ Ver apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

¹⁴ NIA 706, (Revisada) apartados A1–A3.

¹⁵ Ver la NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

- A11. A pesar de que la determinación del auditor de las cuestiones clave de auditoría es para la auditoría de los estados financieros del período actual y esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de auditoría incluidos en el informe del auditor del período anterior, no obstante, esto puede ser útil para que el auditor considere si una cuestión que era una cuestión clave de auditoría en la auditoría de los estados financieros del período anterior continúa siendo una cuestión clave de auditoría en la auditoría de los estados financieros del período actual

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

- A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría basada en el riesgo y centrada en identificar y valorar el riesgo de incorrección material de los estados financieros, diseñando y realizando procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar el fundamento para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. Al desarrollar procedimientos de auditoría adicionales, se requiere que el auditor obtenga mayor evidencia de auditoría persuasiva cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor.¹⁶ Al obtener mayor evidencia persuasiva debido a una valoración de riesgo más alta, el auditor puede aumentar la cantidad de evidencia, u obtener evidencia que es más importante o confiable, por ejemplo, al poner mayor énfasis en obtener evidencia de terceros, o al obtener evidencia corroborativa de diversas fuentes independientes.¹⁷
- A13. Por consiguiente, las cuestiones que representan desafíos para el auditor al obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada o representan un desafío para el auditor al formar una opinión sobre los estados financieros, puede ser particularmente relevante en la determinación el auditor de las cuestiones clave de auditoría.
- A14. Las áreas de atención significativa del auditor generalmente se relacionan con áreas de complejidad y con juicio significativo de la dirección en los estados financieros, y en consecuencia generalmente involucran juicios del auditor difíciles o complejos. A su vez, esto a menudo afecta la estrategia general de auditoría del auditor, la distribución de recursos y el alcance de los esfuerzos de auditoría en relación con dichas cuestiones. Estos efectos pueden incluir, por ejemplo, la extensión de la participación de personal experimentado en el encargo de auditoría o la participación de un experto del auditor o de personas con experiencia en una área especializada de contabilidad o auditoría, ya sea personal propio o contratado por la firma para tratar estas áreas.
- A15. Diversas NIA requieren comunicaciones específicas con los encargados del gobierno y con otros que puedan estar relacionados a áreas de atención significativa del auditor. Por ejemplo:
- La NIA 260 (Revisada) requiere al auditor el comunicar las dificultades significativas, si las hay, encontradas durante la auditoría a los encargados del gobierno.¹⁸ Las NIA reconocen las dificultades potenciales en relación a, por ejemplo:
 - Transacciones con partes vinculadas,¹⁹ en particular las limitaciones sobre la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría de que todos los otros aspectos de las

¹⁶ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b)

¹⁷ NIA 330, apartado A19.

¹⁸ NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

¹⁹ NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42.

transacciones con partes vinculadas (distintas del precio) son equivalentes a aquellas similares a transacciones en condiciones de independencia mutua.

- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.²⁰
- La NIA 220 establece requerimientos para el socio del encargo en relación con realizar las consultas apropiadas sobre cuestiones difíciles o contenciosas.²¹ Por ejemplo, el auditor puede haber consultado con otros dentro o fuera de la firma sobre una cuestión técnica significativa, lo cual puede ser un indicador de que es una cuestión clave de auditoría. También se requiere al socio del encargo el discutir, entre otras cosas, las cuestiones significativas que surgen durante el encargo de auditoría con el revisor de control de calidad del encargo.²²

Consideraciones al determinar aquellas cuestiones que requieren atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

- A16. El auditor puede desarrollar una opinión preliminar en la etapa de planificación sobre cuestiones que es probable que sean áreas de atención significativa del auditor en la auditoría, y por lo tanto pueden ser cuestiones clave de auditoría. El auditor puede comunicar esto a los encargados del gobierno cuando se discute el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría de acuerdo con la NIA 260 (Revisada). Sin embargo, la determinación del auditor de las cuestiones clave de auditoría se basa en los resultados de la auditoría o de la evidencia de auditoría obtenida a lo largo de la auditoría.
- A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas requeridas en la determinación del auditor de aquellas cuestiones que requieren atención significativa del auditor. Estas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones comunicadas con los encargados del gobierno que generalmente están vinculadas con cuestiones reveladas en los estados financieros, y pretenden reflejar las áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios previstos. El hecho de que se requieren estas consideraciones no se pretende implicar que las cuestiones relacionadas con ellas son siempre cuestiones clave de auditoría; más bien, las cuestiones relacionadas con este tipo de consideraciones específicas son cuestiones clave de auditoría sólo si se determina que son de mayor importancia en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Como las consideraciones pueden estar interrelacionados (por ejemplo, las cuestiones relativas a las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también pueden ser identificadas como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones sobre una cuestión en particular comunicada a los encargados del gobierno puede aumentar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como una cuestión clave de auditoría.
- A18. Además de las cuestiones que se relacionan con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, puede haber otras cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno que requieren atención significativa del auditor y que, por lo tanto, se puede determinar que son cuestiones clave de auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes a la auditoría realizadas, que puede que no se requiera que sean reveladas en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo, puede ser un área de atención significativa del auditor en particular si dicho cambio tiene un efecto significativo en la estrategia

²⁰ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49(d)

²¹ NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18.

²² NIA 220, apartado 19

general de auditoría del auditor o está relacionado a un riesgo significativo (por ejemplo, cambios a un sistema de reconocimiento de ingresos).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada). (Ref: Apartado 9(a))

- A19. La NIA 260 (Revisada) requiere al auditor el comunicar a los encargados del gobierno los riesgos significativos identificados por el auditor.²³ El apartado A13 de la NIA 260 (Revisada) explica que el auditor también debe comunicar a los encargados del gobierno sobre como el auditor planea tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- A20. La NIA 315 (Revisada) define el riesgo significativo como un riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría. Las áreas de juicio significativo de la dirección y las transacciones inusuales significativas generalmente se pueden identificar como riesgos significativos. Los riesgos significativos son por consiguiente, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.
- A21. Sin embargo, esto puede no ser el caso para todos los riesgos significativos. Por ejemplo, la NIA 240 asume que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debido a fraude como riesgos significativos.²⁴ Además, la NIA 240 indica que, debido a la forma impredecible en la cual puede ocurrir que la dirección eluda los controles, esto es un riesgo de incorrección material debida a fraude y por consiguiente un riesgo significativo.²⁵ Dependiendo de su naturaleza, estos riesgos pueden no requerir de atención significativa del auditor, y por consiguiente no podrían considerarse en la determinación del auditor de las cuestiones clave de auditoría de conformidad con el apartado 10.
- A22. La NIA 315 (Revisada) explica que las valoraciones del auditor de los riesgos de incorrección material a nivel de las afirmaciones, pueden cambiar durante el curso de la auditoría conforme se obtenga evidencia de auditoría adicional.²⁶ La revisión de la valoración de riesgos del auditor y la revaloración de los procedimientos de auditoría planeados con respecto a un área en particular de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración de riesgos del auditor se basa en la expectativa de que ciertos controles estaban operando de manera efectiva y el auditor ha obtenido evidencia de auditoría de que no estaban operando de manera efectiva durante todo el período de la auditoría, sobre todo en una área con alto riesgo valorado de declaración incorrección material) puede resultar en un área que se determine como una que requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor relativos a áreas en los estados financieros que involucran juicios significativos de la dirección, incluyendo estimaciones contables que se han identificado como que tienen una alta incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

- A23. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno sus puntos de vista sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad incluyendo políticas contables, estimaciones contables y información a revelar en los estados financieros.²⁷ En muchos casos, esto se relaciona con estimaciones contables críticas y la información a revelar correspondiente, las cuales es probable que sean áreas de atención significativa del auditor, y también pueden ser identificadas como riesgos significativos.

²³ NIA 260, (Revisada), apartado 15.

²⁴ La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 26-27.

²⁵ NIA 240, apartado 31

²⁶ NIA 315, (Revisada), apartado 31.

²⁷ NIA 260, (Revisada), apartado 16.

- A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han resaltado su interés en las estimaciones contables que han sido identificadas como que tienen una gran incertidumbre en la estimación de conformidad con la NIA 540²⁸ que puede no haber sido determinada como ser un riesgo significativo. Entre otras cosas, dichas estimaciones dependen altamente en el juicio de la dirección y generalmente son las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han resaltado que las políticas contables que tienen un efecto significativo en los estados financieros (y cambios significativos a esas políticas) son relevantes para su comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias donde las prácticas de la entidad no son consistentes con otra en su industria.

El efecto en la auditoría sobre eventos o transacciones significativas ocurridas durante el periodo (Ref: Apartado 9(c))

- A25. Eventos o transacciones que tuvieron un efecto significativo en los estados financieros o en la auditoría pueden ser áreas de atención significativa del auditor y pueden ser identificadas como riesgos significativos. Por ejemplo, el auditor puede haber tenido extensas conversaciones con la dirección y los encargados del gobierno en varias etapas a lo largo de la auditoría sobre el efecto sobre los estados financieros de las transacciones significativas con partes vinculadas o transacciones significativas que están fuera del curso normal del negocio de la entidad o que de otra manera parecería ser inusual.²⁹ La dirección puede haber hecho juicios difíciles o complejos en relación con el reconocimiento, medición, presentación o revelación de tales transacciones, que puede haber tenido un efecto significativo en la estrategia general de auditoría
- A26. Desarrollos significativos económicos, contables, regulatorios, de la industria u otros, que afectaron las hipótesis o juicios de la dirección o pudieron afectar el enfoque general del auditor sobre la auditoría y resultó en una cuestión que requirió atención significativa del auditor.

Cuestiones de mayor significatividad (Ref: Apartado 10)

- A27. Las cuestiones que requieren atención significativa del auditor también pueden haber dado lugar a una interacción significativa con los encargados del gobierno. La naturaleza y el alcance de la comunicación sobre estas cuestiones a los encargados del gobierno a menudo proporciona una indicación de que las cuestiones son de mayor importancia en la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede haber tenido interacciones más profundas, frecuentes o robustas con los encargados del gobierno sobre cuestiones más difíciles o complejas, tales como la aplicación de políticas contables significativas que fueron sujetas a juicios significativos del auditor o la dirección.
- A28. El concepto de cuestiones de mayor significatividad es aplicable en el contexto de entidad y de la auditoría que fue realizada. Como tal, la determinación y comunicación del auditor de cuestiones clave de auditoría tiene la finalidad de identificar cuestiones específicas de la auditoría y que involucran realizar un juicio sobre su importancia en relación a otras cuestiones en la auditoría.
- A29. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para determinar la importancia relativa de una cuestión comunicada a los encargados del gobierno y si dicha cuestión es una cuestión clave de auditoría incluyen:
- La importancia de la cuestión para la comprensión de los usuarios previstos sobre los estados financieros en su conjunto, en particular, es materialidad para los estados financieros.

²⁸ Ver apartados 10–11 de la NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar*

²⁹ Ver apartados 16(a), 16(c) y A22, y Anexo 2 de la NIA 260 (Revisada).

- La naturaleza de la política contable subyacente relacionada con la cuestión o la complejidad o subjetividad involucrada en la selección de la dirección de una política apropiada comparada con otras entidades dentro de su industria.
 - La naturaleza y materialidad, cuantitativa o cualitativamente, de incorrecciones corregidas e incorrecciones acumuladas no corregidas debido a fraude o error relacionadas con la cuestión, si las hay.
 - La naturaleza y alcance de los esfuerzos de auditoría necesarios para tratar la cuestión, incluyendo:
 - La extensión de las habilidades especializadas o el conocimiento necesario para aplicar procedimientos de auditoría para tratar la cuestión o evaluar los resultados de esos procedimientos, en su caso.
 - La naturaleza de las consultas fuera del equipo del encargo relativas a la cuestión.
 - La naturaleza y la gravedad de las dificultades en la aplicación de procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de esos procedimientos, y la obtención de evidencia importante y confiable sobre la cual fundamentar la opinión del auditor, en particular cuando los juicios del auditor se vuelven más subjetivos.
 - La gravedad de cualquier deficiencia en el control identificada relevante para la cuestión.
 - Si la cuestión implica una serie de consideraciones de auditoría por separado pero relacionadas. Por ejemplo, contratos a largo plazo que pueden involucrar atención significativa con respecto al reconocimiento de ingresos, litigios u otras contingencias, y puede tener un efecto en otras estimaciones contables.
- A30. Determinar cuáles, y cuantas, de estas cuestiones que requirieron de atención significativa del auditor fueron de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del periodo actual es una cuestión de juicio profesional. El número de cuestiones clave de auditoría a ser incluidas en el informe del auditor puede ser afectado por el tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza de su negocio y del entorno y los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. En general, mientras mayor es el número de cuestiones determinadas inicialmente como cuestiones clave de auditoría, más puede necesitar el auditor el reconsiderar si cada una de estas cuestiones cumple con la definición de cuestión clave de auditoría. Largas listas de las cuestiones clave de auditoría pueden ser contrarias a la noción de que estas cuestiones son las de mayor importancia en la auditoría.

Comunicar cuestiones clave de auditoría

Separar la sección de cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor (Ref: Apartado 11)

- A31. El poner la sección por separado de Cuestiones clave de auditoría cerca de la opinión del auditor puede dar importancia a dicha información y reconocer el valor percibido de la información específica del encargo a los usuarios previstos.
- A32. El orden de la presentación de las cuestiones individuales dentro de la sección de Cuestiones clave de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, dicha información puede ser organizada en orden de importancia relativa, con base en el juicio del auditor, o puede corresponder a la forma en que las cuestiones se dan a conocer en los estados financieros. El requerimiento establecido en el apartado 11 de incluir subtítulos pretende diferenciar aún más las cuestiones.
- A33. Cuando se presente información financiera comparativa, el lenguaje introductorio de la sección de Cuestiones clave de auditoría se diseña para llamar la atención al hecho de que las cuestiones clave de auditoría descritas solo se refieren a la auditoría de estados financieros del periodo actual, y

puede incluir una referencia al periodo específico cubierto por esos estados financieros (por ejemplo, "por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1")

Descripciones de cuestiones clave de auditoría individuales (Ref: Apartado 13)

- A34. Lo apropiado de la descripción de las cuestiones clave de auditoría es una cuestión de juicio profesional. La descripción de una cuestión clave de auditoría pretende proporcionar una explicación breve y balanceada para permitir a los usuarios previstos el entender el porqué la cuestión fue una de mayor importancia en la auditoría y como se trató la cuestión en la auditoría. Limitar el uso de términos de auditoría altamente técnicos también ayuda a permitir que los usuarios previstos que no tengan un conocimiento razonable de auditoría entiendan la base para el enfoque del auditor sobre ciertas cuestiones en particular durante la auditoría. La naturaleza y alcance de la información proporcionada por el auditor tiene la intención de ser equilibrada en el contexto de las responsabilidades de los interesados respectivos (es decir, que el auditor proporcione información útil de forma concisa y entendible, sin que sea inapropiadamente el proveedor de información original sobre la entidad).
- A35. Información original es cualquier información sobre la entidad que de otra manera no se ha puesto a disposición del público por la entidad (por ejemplo, no se ha incluido en los estados financieros o en otra información disponible a la fecha del informe del auditor, o abordado en otras comunicaciones orales o escritas por la dirección o los encargados del gobierno, como por ejemplo un anuncio preliminar de la información financiera o sesiones de información de los inversionistas). Dicha información es responsabilidad de la dirección de la entidad y de los encargados del gobierno.
- A36. Es apropiado que el auditor busque el evitar la descripción de una cuestión clave de auditoría que proporcione de forma inapropiada información original sobre la entidad. La descripción de cuestiones clave de auditoría no es por sí misma información original de la entidad, ya que describe la cuestión en el contexto de la auditoría. Sin embargo, el auditor puede considerar necesario incluir información adicional para explicar por qué la cuestión fue considerada como una de las de mayor importancia en la auditoría y por consiguiente determinó que era una cuestión clave de auditoría, y cómo se abordó la cuestión en la auditoría, siempre y cuando la revelación de dicha información no está prohibida por la ley o regulación. Cuando el auditor determina que esa información es necesaria, deberá alentar a la dirección o a los encargados del gobierno a revelar información adicional, en lugar de que el auditor proporcione información original en su informe.
- A37. La dirección y los encargados del gobierno pueden decidir el incluir nuevas o mejores revelaciones en los estados financieros o en algún otro lugar en el informe anual en relación con una cuestión clave de auditoría a la luz del hecho de que la cuestión será comunicada en el informe del auditor. Dichas revelaciones nuevas o mejoradas, por ejemplo, se pueden incluir para proporcionar información más sólida sobre la sensibilidad de las hipótesis clave utilizadas en las estimaciones contables o la justificación de la entidad para una práctica contable en particular o política, cuando existen alternativas aceptables en el marco de información financiera aplicable
- A38. Aunque la opinión del auditor sobre los estados financieros no se extiende a la otra información tratada por la NIA 720,³⁰ el auditor puede considerar esta información, así como otras comunicaciones hechas públicas por la entidad o de otras fuentes creíbles, al formular la descripción de una cuestión clave de auditoría.

³⁰ NIA 720, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*.

A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría, también puede ser útil para el auditor al formular la descripción de una cuestión clave de auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones por escrito, o la documentación del auditor de las comunicaciones orales con los encargados del gobierno y otra documentación de la auditoría proporcionan una base útil para la comunicación del auditor en su informe. Esto se debe a que la documentación de auditoría de conformidad con la NIA 230, tiene la intención de tratar cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas en consecuencia, y los juicios profesionales significativos hechos al alcanzar dichas conclusiones, y sirve como un registro de la naturaleza, tiempo de realización y alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de dichos procedimientos, y la evidencia de auditoría obtenida. Dicha documentación puede ayudar al auditor a desarrollar una descripción de las cuestiones clave de auditoría que explican la importancia de las cuestiones, y también en la aplicación de los requerimientos del apartado 18.

Referencia a donde la cuestión se revela en los estados financieros (Ref: Apartado 13)

A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de auditoría para tratar el porqué el auditor consideró que la cuestión fue de mayor importancia en la auditoría y como se trató la cuestión en la auditoría. Por consiguiente, la descripción de las cuestiones clave de auditoría no es solo una reiteración de la información que se revela en los estados financieros. Sin embargo, cualquier referencia a la información a revelar permite a los usuarios previstos el entender más profundamente cómo la dirección abordó la cuestión al preparar los estados financieros.

A41. Además de hacer referencia a la información a revelar, el auditor puede llamar la atención a los aspectos clave de ella. El alcance de la información a revelar por la dirección sobre aspectos específicos o factores en relación a cómo una cuestión en particular está afectando los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a señalar aspectos particulares sobre cómo se trató la cuestión en la auditoría, para que los usuarios previstos puedan entender cómo la cuestión es una cuestión clave de auditoría. Por ejemplo:

- Cuando una entidad incluye una información a revelar robusta sobre una estimación contable, el auditor puede llamar la atención a la revelación de las hipótesis clave, la revelación de la gama de resultados posibles, y otras revelaciones cualitativas y cuantitativas relacionadas con las fuentes clave de incertidumbre en la estimación o estimaciones contables críticas, como parte de la razón por la cual la cuestión fue de mayor importancia en la auditoría y la forma en que la cuestión se trató en la auditoría
- Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada) que no existe incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan originar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que surgen del esfuerzo del trabajo del auditor bajo la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de auditoría. En tales circunstancias, la descripción que hace el auditor de dichas cuestiones clave de auditoría en su informe, podría incluir aspectos de los eventos o condiciones identificados revelados en los estados financieros, tales como pérdidas sustanciales de operación, instalaciones arrendadas disponibles y la posible refinanciación de la deuda, o el incumplimiento de los contratos de préstamo y factores que mitigan.³¹

³¹ Ver apartados A3 de la NIA 570 (Revisada).

Porque el auditor consideró la cuestión como una de mayor importancia en la auditoría (Ref: Apartado 13(a))

- A42. La descripción de una cuestión clave de auditoría en el informe del auditor tiene la intención de dar una idea de por qué la cuestión se determinó que era una cuestión clave de auditoría. En consecuencia, los requerimientos establecidos en los apartados 9–10 y el material de aplicación de los apartados A12-A29 relacionados con la determinación de las cuestiones clave de auditoría, también pueden ser útiles para el auditor al considerar cómo se comunicarán tales cuestiones en el informe del auditor. Por ejemplo, explicar los factores que llevaron al auditor a concluir que una determinada cuestión requiere atención significativa del auditor y que fue de mayor importancia en la auditoría, es probable que sea de interés para los usuarios previstos
- A43. La importancia de la información para los usuarios previstos es una consideración para el auditor al determinar lo que incluirá en la descripción de una cuestión clave de auditoría. Esto puede incluir si la descripción permitirá un mejor entendimiento de la auditoría y de los juicios del auditor.
- A44. Relacionar una cuestión directamente a las circunstancias específicas de la entidad también puede ayudar a minimizar la posibilidad de que tales descripciones se vuelven excesivamente estandarizadas y menos útiles en el tiempo. Por ejemplo, ciertas cuestiones pueden ser determinadas como cuestiones clave de auditoría en una industria en particular través de una serie de entidades, debido a las circunstancias de la industria o de la complejidad subyacente en la información financiera. Al describir por qué el auditor considera la cuestión como ser una de las de mayor importancia, puede ser útil para el auditor para resaltar aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, las circunstancias que afectaron a los juicios subyacentes efectuados en los estados financieros del período actual) con el fin hacer la descripción más relevante para los usuarios previstos. Esto también puede ser importante en la descripción de una cuestión clave de auditoría que se repite durante períodos.
- A45. La descripción también puede hacer referencia a las principales consideraciones que llevaron el auditor, en las circunstancias de la auditoría, para determinar que la cuestión era de mayor importancia, por ejemplo:
- Condiciones económicas que afectaron la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría por ejemplo, la falta de liquidez del mercado para ciertos instrumentos financieros.
 - Políticas contables nuevas o emergentes, por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o específicas de la industria por las que se consultó al equipo del encargo dentro de la firma.
 - Los cambios en la estrategia o modelo de negocio de la entidad que tuvieron un efecto significativo en los estados financieros.

Cómo fue abordada la cuestión en la auditoría (Ref: Apartado 13(b))

- A46. La cantidad de detalle a proporcionar en el informe del auditor para describir como se trató durante la auditoría una cuestión clave de auditoría es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:
- Aspectos de la respuesta del auditor o enfoque que eran más relevantes para la cuestión o específica al riesgo valorado de incorrecciones materiales;
 - una breve descripción de los procedimientos realizados;
 - una indicación de los resultados de los procedimientos del auditor; u
 - observaciones clave con respecto a la cuestión,

o alguna combinación de estos elementos.

La ley o regulación, o las normas de auditoría nacionales pueden establecer una forma o contenido específico para la descripción de una cuestión clave de auditoría, o puede especificar la inclusión de uno o más de estos elementos.

A47. Para que los usuarios previstos comprendan la importancia de una cuestión clave de auditoría en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, así como la relación entre las cuestiones clave de auditoría y otros elementos del informe del auditor, incluyendo la opinión del auditor, es necesario tener cuidado para que el lenguaje utilizado en la descripción de una cuestión clave de auditoría:

- No implica que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por el auditor al formar la opinión sobre los estados financieros.
- Relaciona la cuestión directamente a las circunstancias específicas de la entidad, evitando al mismo tiempo el lenguaje genérico o estandarizado.
- Toma en cuenta cómo se aborda la cuestión en la revelación(es) correspondiente(s) en los estados financieros, en su caso.
- No contiene o implica opiniones discretas sobre elementos separados de los estados financieros.

A48. Describir los aspectos de la respuesta o acercamiento del auditor sobre una cuestión, en particular cuando el enfoque de auditoría necesita una adaptación significativa de los hechos y circunstancias de la entidad, pueden ayudar a los usuarios previstos en la comprensión de las circunstancias inusuales y del juicio significativo del auditor necesario para tratar el riesgo de incorrecciones materiales. Además, el enfoque de auditoría en un período particular puede haber sido influenciado por las circunstancias específicas de la entidad, las condiciones económicas, o desarrollos de la industria. También puede ser útil para el auditor hacer una referencia a la naturaleza y el alcance de las comunicaciones con los encargados del gobierno sobre la cuestión.

A49. Por ejemplo, al describir el enfoque del auditor de una estimación contable que ha sido identificada que tiene una alta incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, el auditor puede desear destacar que emplea o contratada un experto del auditor. Dicha referencia al uso del experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor por la opinión sobre los estados financieros y por lo tanto no es incompatible con los apartados 14-15 de la NIA 620.³²

A50. Puede haber desafíos al describir los procedimientos del auditor, en particular en áreas complejas y de juicio de la auditoría. En particular, puede ser difícil resumir los procedimientos realizados de una manera breve que comunique adecuadamente la naturaleza y el alcance de la respuesta del auditor a los riesgos valorados de incorrecciones significativas, y los juicios del auditor significativos involucrados. Sin embargo, el auditor puede considerar necesario el describir ciertos procedimientos realizados para comunicar cómo se trató la cuestión en la auditoría. Esta descripción generalmente será de alto nivel en lugar de incluir una descripción detallada de los procedimientos.

A51. Como se menciona en el apartado A46, el auditor también podrá proporcionar una indicación sobre los resultados de la respuesta del auditor en la descripción de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor. Sin embargo, si se hace esto, es necesario tener cuidado para evitar que el auditor de la impresión de que la descripción expresa una opinión sobre una cuestión clave de

³² NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

auditoría individual de cualquier forma que pueda poner en duda la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las cuales una cuestión determinada como cuestión clave de auditoría no se comunica en el informe del auditor (Ref: Apartado 14)

- A52. La ley o regulación puede impedir la revelación pública por parte de la dirección o del auditor sobre una cuestión en específico determinada como cuestión clave de auditoría. Por ejemplo, la ley o regulación puede prohibir específicamente cualquier comunicación pública que pueda predisponer una investigación de una autoridad apropiada sobre un acto ilegal real o supuesto (por ejemplo, cuestiones que son o parecen estar relacionadas con lavado de dinero).
- A53. Como se indica en el apartado 14(b), sería extremadamente raro que una cuestión que se determinó como ser una cuestión clave de auditoría no se comuniquen en el informe del auditor. Esto es debido a que se presume que es un beneficio para el interés público el proporcionar mayor transparencia sobre la auditoría para los usuarios previstos. En consecuencia, el juicio de no comunicar una cuestión clave de auditoría es apropiado en casos donde las consecuencias adversas para la entidad o el público como resultado de dicha comunicación, es tan significativa que podría razonablemente esperarse que supere los beneficios de interés público de la comunicación sobre la cuestión.
- A54. La determinación de no comunicar una cuestión clave de auditoría toma en cuenta los hechos y circunstancias relacionados con la cuestión. La comunicación con la dirección y con los encargados del gobierno ayuda al auditor a entender los puntos de vista de la dirección sobre la importancia de las consecuencias adversas que puedan surgir como resultado de comunicar una cuestión. En particular, la comunicación con la dirección y con los encargados del gobierno ayuda a informar el juicio del auditor al determinar si comunicar la cuestión al:
- Ayudar al auditor a entender por qué la cuestión no ha sido revelada públicamente por la entidad (por ejemplo, si la ley, regulación o ciertos marcos de información financiera permiten retrasar la revelación o no revelación de la cuestión) y los puntos de vista de la dirección sobre las consecuencias adversas, si las hubiere, de la revelación. La dirección puede llamar la atención sobre ciertos aspectos en la ley o regulación u otras fuentes autorizadas que puedan ser relevantes para la consideración de las consecuencias adversas (por ejemplo, esos aspectos pueden incluir daño a las negociaciones comerciales o a la posición competitiva de la entidad). Sin embargo, las opiniones de la dirección sobre las consecuencias adversas por sí solas no alivian la necesidad del auditor de determinar si razonablemente se esperaría que las consecuencias adversas superen los beneficios de interés público de la comunicación de conformidad con el apartado 14(b).
 - Resaltar si han habido cualquier comunicación con las autoridades regulatorias, de cumplimiento, o de supervisión aplicables, en relación con la cuestión en particular si dichas discusiones parecen apoyar las afirmaciones de la dirección sobre el porqué no es apropiado el revelar públicamente la cuestión.
 - Permitiendo al auditor, cuando sea apropiado, el alentar a la dirección y a los encargados del gobierno el revelar públicamente la información relevante sobre la cuestión. En particular, esto puede ser posible si las preocupaciones de la dirección y de los encargados del gobierno sobre la comunicación se limitan a los aspectos específicos relacionados con la cuestión, de manera que cierta información sobre la cuestión puede ser menos sensible y puede ser comunicada.

El auditor también puede considerar necesario el obtener una manifestación escrita de la dirección sobre el porqué no es apropiado hacer una revelación pública sobre la cuestión, incluyendo la opinión

de la dirección sobre las importancia de las consecuencias adversas que pueden surgir como resultado de dicha comunicación.

- A55. También puede ser necesario que el auditor considere las implicaciones de la comunicación sobre una cuestión determinada como una cuestión clave de auditoría a la luz de los requisitos éticos relevantes. Además, el auditor puede ser requerido por ley o regulación a comunicarse con las autoridades regulatorias, de cumplimiento o de supervisión aplicables en relación con la cuestión, independientemente de que la cuestión se comunique en el informe del auditor. Esta comunicación también puede ser útil para informar la consideración del auditor sobre las consecuencias negativas que puedan derivarse de la comunicación de la cuestión.
- A56. Los temas considerados por el auditor en referencia a la decisión de no comunicar una cuestión, son complejos e involucran un juicio significativo por parte del auditor. En consecuencia, puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico.

Forma y contenido de la sección de Cuestiones clave de auditoría en otras circunstancias

(Ref: Apartado 16)

- A57. Los requerimientos del apartado 15 aplican en tres circunstancias:
- (i) El auditor determina, de conformidad con el apartado 10, que no hay cuestiones clave de auditoría (ver apartado A59).
 - (ii) El auditor determina, de conformidad con el apartado 14, que la cuestión clave de auditoría no será comunicada en el informe del auditor y no se han determinado otras cuestiones como cuestiones clave de auditoría.
 - (iii) Las únicas cuestiones determinadas como cuestiones clave de auditoría son las comunicadas conforme al apartado 15.
- A58. Lo siguiente ejemplifica la presentación en el informe del auditor, si el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de auditoría que comunicar.

Cuestiones clave de auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección de Fundamento para la opinión modificada (desfavorable) o la sección de Incertidumbre material relativa a la empresa en funcionamiento,] Hemos determinado que no hay [otras] cuestiones clave de la auditoría que comunicar en nuestro informe.

- A59. La determinación de las cuestiones clave de auditoría involucra el realizar juicios sobre la importancia relativa de cuestiones que requieren atención significativa del auditor. Por lo tanto, puede ser raro que el auditor de un conjunto completo de estados financieros de propósito general de una entidad que cotiza no determinara al menos una cuestión clave de auditoría de las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno para ser comunicada en el informe del auditor. Sin embargo, en ciertas circunstancias limitadas (por ejemplo, para una entidad que cotiza que tiene operaciones muy limitadas), el auditor puede determinar que no hay cuestiones clave de auditoría de conformidad con el apartado 10, porque no hay cuestiones que requieren la atención significativa del auditor.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 17)

- A60. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los encargados del gobierno de la entidad regularmente.³³ La oportunidad apropiada de las comunicaciones sobre las cuestiones clave de auditoría variará conforme a las circunstancias del encargo. Sin embargo, el auditor puede comunicar sus puntos de vista preliminares sobre las cuestiones clave de auditoría cuando discuta el alcance planeado y el momento de realización de la auditoría, y puede discutir dichas cuestiones más a fondo cuando comunique los hallazgos de la auditoría. Hacer esto, puede ayudar a aliviar los desafíos prácticos de tratar de tener una comunicación recíproca sobre las cuestiones clave de auditoría en el momento en que los estados financieros se están finalizando para su emisión
- A61. Esta comunicación con los responsables del gobierno de la entidad les permite estar conscientes de las cuestiones clave de auditoría que el auditor pretende comunicar en su informe, y les proporciona la oportunidad de obtener mayores aclaraciones cuando sea necesario. El auditor puede considerar útil el proporcionar a los encargados del gobierno un borrador del informe del auditor para facilitar la discusión. La comunicación con los encargados del gobierno reconoce su importante papel en la supervisión del proceso de información financiera, y ofrece la oportunidad para que los encargados del gobierno comprendan el fundamento para las decisiones del auditor en relación con las cuestiones clave de auditoría y cómo se describirán estas cuestiones en el informe del auditor. También permite a los encargados del gobierno el considerar si pueden ser útiles revelaciones nuevas o mejoradas a la luz del hecho de que estas cuestiones serán comunicadas en el informe del auditor.
- A62. La comunicación con los encargados del gobierno requerida por el apartado 17(a), también aborda las circunstancias extremadamente raras en las cuales una cuestión que se determinó como ser una cuestión clave de auditoría no se comunica en el informe del auditor (ver apartados 14 y A54).
- A63. El requerimiento establecido en el apartado 17(b) sobre comunicarse con los encargados del gobierno cuando el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de auditoría qué comunicar en el informe del auditor, puede proporcionar una oportunidad para que el auditor tenga una discusión más a fondo con otras personas que estén familiarizadas con la auditoría y con las cuestiones significativas que puedan haber surgido (incluyendo al revisor de control de calidad del encargo, cuando se ha nombrado uno). Estas discusiones pueden causar que el auditor revalúe su determinación acerca de que no hay cuestiones clave de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 18)

- A64. El apartado 8 de la NIA 230, requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otras cosas, de los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de auditoría, estos juicios profesionales incluyen la determinación, de las cuestiones comunicadas con los encargados del gobierno, de las cuestiones que requirieron de una atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de auditoría. Los juicios del auditor en este sentido es probable que estén soportados por la documentación de las comunicaciones del auditor con los encargados del gobierno y por la documentación de auditoría relativa a cada cuestión individual (ver apartado A39), así como alguna otra documentación de auditoría sobre las cuestiones significativas que surgieron durante la auditoría (por ejemplo, un memorándum de finalización). Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente por qué otras cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno no eran cuestiones que requerían atención significativa del auditor.

³³ NIA 260, (Revisada), apartado 21.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA), COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de ésta NIA	1–3
La función de la comunicación	4–7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Responsables del gobierno de la entidad	11–13
Cuestiones que deben comunicarse	14–17
El proceso de comunicación	18–22
Documentación	23
Aplicación y otro material explicativo	
Responsables del gobierno de la entidad	A1–A8
Cuestiones que deben comunicarse	A9–A36
El proceso de comunicación	A37–A53
Documentación	A54
Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	
Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables	

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

Introducción

Alcance de ésta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.
2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.
3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunas cuestiones específicas que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser comunicadas y que complementan los requerimientos de esta NIA. Asimismo, la NIA 265¹ establece requerimientos específicos relativos a la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de aquellas deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría. Adicionalmente, la comunicación de otras cuestiones no previstas en esta o en otras NIA puede venir exigida por las disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdos celebrados con la entidad o por otros requerimientos que resulten de aplicación al encargo, como, por ejemplo, normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad. Esta NIA no impide al auditor comunicar cualquier otra cuestión a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartado A33–A36)

La función de la comunicación

4. Esta NIA se centra principalmente en las comunicaciones del auditor a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, una comunicación recíproca eficaz es importante para facilitar:
 - (a) al auditor y a los responsables del gobierno de la entidad la comprensión de las cuestiones relacionadas con la auditoría en su contexto, y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. Esta relación debe desarrollarse manteniendo la independencia y objetividad del auditor;
 - (b) el auditor al obtener de los responsables del gobierno de la entidad la información relevante para la auditoría. Por ejemplo, los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor el conocimiento de la entidad y su entorno, y la identificación de las fuentes adecuadas de evidencia de auditoría, así como proporcionarle información sobre transacciones o hechos específicos; y
 - (c) a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera, reduciendo así los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

¹ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estas cuestiones por la dirección puede afectar a la forma o el momento de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
6. La comunicación clara de las cuestiones específicas sobre las que debe informarse conforme a las NIA, es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otra cuestión a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.
7. Las disposiciones legales o regulatorias pueden limitar la comunicación del auditor la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o regulatorias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra acción, que pudiera perjudicar una investigación llevada a cabo por una autoridad competente de un acto ilegal, o presuntamente ilegal. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del auditor pueden ser complejos. En tales casos, el auditor puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - (a) La comunicación clara a los responsables del gobierno de la entidad de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;
 - (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;
 - (c) la comunicación oportuna a los responsables del gobierno de la entidad de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y
 - (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

10. Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de

cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8

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

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

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

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

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

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

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

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:
 - (a) El auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref.: Apartado A9–A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planeados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planeados, lo cual incluye comunicar sobre los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref.: Apartado A11–A16)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad: (Ref.: Apartado A17–A18)
 - (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartado A19–A20)
 - (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)
 - (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:
 - (i) en su caso, las cuestiones significativas puestas de manifiesto en el transcurso de la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta; y (Ref: Apartado A22)
 - (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;
 - (d) circunstancias que afectan la forma y contenido del informe del auditor, en su caso; y (Ref: Apartado A23–A25)
 - (e) otras cuestiones que surjan durante la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sean significativas para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref.: Apartado A26– A28)

Independencia del auditor

17. En el caso de entidades cotizadas, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad:
 - (a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia; y
 - (i) todas las relaciones y otras cuestiones existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, puedan afectar razonablemente a la independencia de éste. Ello incluirá los honorarios totales cobrados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se detallarán por concepto para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la valoración del efecto de los servicios sobre la independencia del auditor; y
 - (ii) las salvaguardas aplicadas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas o para reducirlas a un nivel aceptable. (Ref.: Apartado A29–A32)

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref.: Apartado A37–A45)

Formas de comunicación

19. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref.: Apartado A46–A48)
20. El auditor comunicará por escrito a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así lo requiera el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor informará a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref.: Apartado A49–A50)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartado A51–A53)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. Cuando se han comunicado las cuestiones por escrito, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría.² (Ref: Apartado A54)

Aplicación y otro material explicativo

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

- A1. Las estructuras de gobierno varían por jurisdicción y por entidad, lo que refleja influencias tales como diferentes orígenes culturales y jurídicos, tamaño y características de propiedad. Por ejemplo:
 - En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble

² NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6.

consejo"). En otras jurisdicciones, un sólo consejo (una estructura de "consejo único") tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.

- En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.
 - En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
 - En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar³ los estados financieros de la entidad (en otros casos, es la dirección la que tiene esta responsabilidad).
- A2. En la mayoría de las entidades, el gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un consejo de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes. Sin embargo, en algunas entidades de pequeña dimensión, una sola persona puede ser responsable del gobierno, por ejemplo, el propietario-gerente, al no haber otros propietarios, o un único administrador fiduciario. Cuando el gobierno es una responsabilidad colectiva, un subgrupo tal como un comité de auditoría o incluso un individuo, puede ser encomendado con tareas específicas destinadas al órgano de gobierno en el cumplimiento de sus responsabilidades. Alternativamente, un subgrupo o persona puede tener responsabilidades específicas legalmente identificadas, que difieren de las del órgano de gobierno.
- A3. Tal diversidad implica que no sea posible que en la presente NIA se especifiquen para todas las auditorías la persona o personas a las que el auditor deberá comunicar las cuestiones específicas. Asimismo, en ocasiones, la persona o personas adecuadas pueden no ser claramente identificables en el marco legal aplicable o debido a otras circunstancias que afecten al encargo, por ejemplo, en entidades en las que la estructura de gobierno no esté formalmente definida, como en el caso de empresas familiares, entidades sin fines de lucro y algunas entidades públicas. En tales casos, puede ser necesario que el auditor estudie y acuerde con la parte contratante la persona o personas adecuadas con las cuales comunicarse. Al decidir con quién comunicarse, es relevante el conocimiento del auditor de la estructura de gobierno de la entidad y de los procesos obtenidos de conformidad con la NIA 315 (Revisada).⁴ La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.
- A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben comunicar los auditores del grupo a los encargados del gobierno.⁵ Cuando la entidad es un componente de un grupo, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y del asunto a comunicar. En algunos casos, un número de componente pueden realizar los mismos negocios dentro del mismo sistema de control interno y usan las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de dichos componentes son los mismos (por

³ Como se indica en el apartado A63 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, en este contexto ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

⁴ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

⁵ NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49

ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando estos componentes simultáneamente a efectos de comunicación.

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

- A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta cuestiones tales como:
- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
 - La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
 - Los requerimientos legales o regulatorios aplicables.
 - Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.
- A6. Para decidir si también es necesario comunicar al órgano de gobierno la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo al órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o regulatorias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.
- A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:
- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
 - El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría, se relacionen periódicamente con el auditor.
 - Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

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

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

Cuestiones que deben comunicarse

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

- A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros a menudo se incluyen en la carta del encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito que registra los términos acordados del encargo.⁶ La ley, regulación o la estructura de gobierno de la entidad puede requerir a los encargados del gobierno acordar los términos del encargo con el auditor. Cuando no es el caso, el proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad una copia de dicha carta del encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito puede ser una forma apropiada de comunicarles cuestiones tales como:
- La responsabilidad del auditor de realizar la auditoría de conformidad con las NIA, siendo su objetivo el de expresar una opinión sobre los estados financieros. Las cuestiones que la NIA requiere que sean comunicadas, y por lo tanto, incluye las cuestiones significativas que surgieron durante la auditoría de los estados financieros que son relevantes para los encargados del gobierno en la supervisión del proceso de información financiera.
 - El hecho de que las NIA no obligan al auditor a diseñar procedimientos con el propósito de identificar cualquier otra cuestión adicional a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.
 - Cuando aplica la NIA 701⁷ las responsabilidades del auditor para comunicar las cuestiones clave de auditoría en su informe.
 - Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.
- A10. Las disposiciones legales o regulatorias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) el mandato de un auditor del sector público puede establecer que deban ser comunicadas algunas cuestiones que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos, tales como las auditorías de cumplimiento.

El alcance planeado y la oportunidad de la auditoría (Ref: Apartado 15)

- A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planeada puede:
- (a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y
 - (b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.
- A12. Comunicar los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los encargados del gobierno a entender esos asuntos y el porqué requieren consideración especial de auditoría. La comunicación sobre los riesgos significativos puede ayudar a los encargados del gobierno de la entidad a cumplir sus responsabilidades de supervisar el proceso de información financiera.
- A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

⁶ Ver apartado 10 de la NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

⁷ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

- La manera en la que el auditor pretende responder a los riesgos significativos de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.
- La manera en la que el auditor pretende tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con los controles internos relevantes para la auditoría.
- La aplicación del concepto de materialidad en el contexto de una auditoría.⁸
- La naturaleza y extensión de habilidades o conocimientos especializados que se necesitan para realizar los procedimientos de auditoría planeados o evaluar los resultados de la auditoría, incluyendo el uso de un experto del auditor.⁹
- Cuando aplica la NIA 701, la opinión preliminar del auditor sobre las cuestiones que podrían ser de atención significativa del auditor en la auditoría y por lo tanto, podrían ser cuestiones clave de auditoría.

A14. Otras cuestiones relativas a la planificación que puede ser adecuado que se discutan con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, incluyendo cualquier utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna, y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de ayuda directa de los auditores internos.¹⁰
- Las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre:
 - La persona o personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad con las cuales comunicarse.
 - La distribución de responsabilidades entre los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.
 - Los objetivos y estrategias de la entidad, y los riesgos de negocio relacionados que pueden originar incorrecciones materiales.
 - Cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que requieren una atención especial durante la auditoría y cualquier área en la que soliciten que se lleven a cabo procedimientos adicionales.
 - Las comunicaciones significativas con las autoridades reguladoras.
 - Otras cuestiones que los responsables del gobierno de la entidad consideren que pueden tener un efecto sobre la auditoría de los estados financieros.
- La actitud, la conciencia y las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en relación con: (a) el control interno de la entidad y su importancia para ella, incluido el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad supervisan la eficacia del control interno, y (b) la detección o la posibilidad de fraude.

⁸ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

⁹ Ver la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

¹⁰ NIA 610 (Revisada), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18 y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 31

- Las acciones de los responsables del gobierno de la entidad en respuesta a la evolución de las normas contables, las prácticas de buen gobierno, las normas del mercado de valores y cuestiones relacionadas.
- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.

A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A16. Es necesario tener cuidado al comunicar a los responsables del gobierno de la entidad el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias relevantes a transacciones o acontecimientos específicos.

A18. Cuando la NIA 701 aplica, las comunicaciones con los encargados del gobierno requeridas por el apartado 16, así como la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor requeridos por el apartado 15, son particularmente relevantes para la determinación del auditor de las cuestiones que requieren atención significativa del auditor y que, por lo tanto, pueden ser cuestiones clave de auditoría.¹¹

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

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar las estimaciones contables y juicios acerca de las políticas contables y revelaciones de los estados financieros, por ejemplo, en relación con el uso de hipótesis clave en el desarrollo de estimaciones contables para las que hay una incertidumbre de medición significativa. Además, los marcos legales, regulatorios y de información financiera pueden requerir el revelar un resumen de las políticas contables significativas o hacer referencia a "las estimaciones contables críticas" o "políticas contables y prácticas críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios sobre los juicios más difíciles, subjetivos o complejos hechos por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, las opiniones del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros pueden ser particularmente relevantes para los encargados del gobierno de la entidad, en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los encargados del gobierno de la entidad pueden estar interesados en la evaluación del auditor de lo adecuado de las revelaciones sobre la incertidumbre de estimación de las estimaciones contables que dan lugar a

¹¹ NIA 701, apartados 9-10.

riesgos significativos. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref: Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad del personal de la entidad, o la falta de voluntad de la administración para proporcionar la información necesaria para que el auditor realice sus procedimientos.
- Un plazo innecesariamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades pueden suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada del auditor.¹²

Cuestiones significativas discutidas con la dirección o que le fueron comunicadas por escrito (Ref: Apartado 16(c) (i))

A22. Las cuestiones significativas discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a ésta pueden incluir:

- Eventos o transacciones significativas que ocurrieron durante el año.
- Las condiciones de negocio que afecten a la entidad y los planes y estrategias de negocio que puedan tener un efecto sobre el riesgo de incorrección material.
- Las consultas realizadas por la dirección a otros auditores sobre cuestiones de contabilidad o de auditoría que sean de interés para el auditor.
- Las discusiones o comunicaciones escritas para el nombramiento del auditor o la renovación del nombramiento, relacionadas con las prácticas contables, la aplicación de normas de auditoría o los honorarios por la auditoría o por otros servicios.
- Cuestiones significativas sobre las que hubo un desacuerdo con la dirección, excepto por las diferencias de opinión iniciales debidas a hechos incompletos o información preliminar que fueron resueltas más adelante por el auditor al obtener hechos relevantes o información adicionales.

Circunstancias que afectan la forma y contenido del informe del auditor, en (Ref: Apartado 16(d))

¹² NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

A23. La NIA 210 requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o los encargados del gobierno, como sea apropiado.¹³ Se requiere que los términos acordados del encargo de auditoría se registren en una carta del encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito e incluir, entre otras cosas, una referencia a la forma y contenido esperados en el informe del auditor.¹⁴ Como se explica en el apartado A9, si no se acuerdan las condiciones del encargo con los encargados del gobierno, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta del encargo para comunicarles los asuntos relacionados con la auditoría. La comunicación requerida por el apartado 16(d) tiene la intención de informar a los encargados del gobierno sobre las circunstancias en las cuales el informe del auditor puede diferir de su forma y contenido esperados, o puede incluir información adicional sobre la auditoría que se realizó.

A24. Las circunstancias en las que se requiere al auditor o puede de otra manera considerar necesario el incluir información adicional en el informe del auditor de conformidad con las NIA, y por las cuales se requiere la comunicación con los encargados del gobierno, incluyen cuando:

- El auditor expresará una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).¹⁵
- Una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento se informa de conformidad con la NIA 570 (Revisada).¹⁶
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.¹⁷
- El auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo de otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁸ u otra NIA requiere que lo haga.

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil el proporcionar a los encargados del gobierno un borrador del informe del auditor para facilitar una discusión sobre cómo dichas cuestiones serán abordadas en el informe del auditor.

A25. En raras circunstancias en las que el auditor no pretende incluir el nombre del socio del encargo en el informe del auditor de conformidad con la NIA 700 (Revisada), el auditor debe discutir su intención con los encargados del gobierno para informar la valoración del auditor sobre la probabilidad y severidad de una amenaza de seguridad personal significativa.¹⁹ El auditor también puede comunicarse con los encargados del gobierno en circunstancias cuando el auditor decide no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe del auditor como lo permite la NIA 700 (Revisada).²⁰

Otras cuestiones significativas relevantes para el proceso de información financiera (Ref: Apartado 16(e))

A26. La NIA 300²¹ indica que, como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia de auditoría obtenida de los resultados de los procedimientos de auditoría, el auditor puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos

¹³ NIA 210, apartado 9

¹⁴ NIA 210, apartado 10

¹⁵ NIA 705, (Revisada), apartado 30.

¹⁶ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 25(d)

¹⁷ NIA 701, apartado 17

¹⁸ NIA 706 (revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 12.

¹⁹ NIA 700 (Revisada), apartados 45 y A58

²⁰ NIA 700, (Revisada), apartado 40.

²¹ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado A13

valorados. El auditor puede comunicarse con los encargados del gobierno sobre cuestiones como, por ejemplo, una actualización de las discusiones iniciales sobre el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría.

- A27. Otras cuestiones significativas puestas de manifiesto en la realización de la auditoría, directamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera por parte de los responsables del gobierno de la entidad, pueden incluir cuestiones tales como incorrecciones materiales en la descripción de un hecho o incongruencias que resulten materiales en la información que acompaña a los estados financieros auditados que hayan sido corregidas.
- A28. En la medida en que no ya haya sido abordado por los requerimientos de los apartados 16 (a)-(d) y el material de aplicación relacionado, el auditor puede considerar la comunicación sobre otras cuestiones discutidas con, o considerados por, el revisor de control de calidad del encargo, si uno ha sido designado, de acuerdo con la NIA 220.²²

Independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

- A29. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia.²³
- A30. Las relaciones y otras cuestiones, así como las salvaguardas que deben comunicarse, varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, comprenden lo siguiente:
- (a) las amenazas a la independencia, que pueden clasificarse como amenazas de interés propio, de auto revisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; y
 - (b) las salvaguardas establecidas por la profesión o por disposiciones legales o reglamentarias, las salvaguardas existentes dentro de la propia entidad, así como las salvaguardas establecidas en los propios sistemas y procedimientos de la firma de auditoría.
- A31. Los requerimientos éticos relevantes o la ley o regulación también pueden especificar comunicaciones específicas con los encargados del gobierno en circunstancias en las que se ha identificado incumplimiento de los requerimientos de independencia. Por ejemplo, el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código IESBA) requiere que el auditor se comunique a los encargados del gobierno de la entidad por escrito, sobre cualquier incumplimiento y la acción que ha llevado a cabo la firma o que propone tomar.²⁴
- A32. Los requerimientos de comunicación relativos a la independencia del auditor que se aplican en el caso de entidades cotizadas pueden ser igualmente aplicables en el caso de otras entidades, incluyendo aquellas que puedan ser de interés público significativo debido a que por ejemplo, tengan un amplio espectro de interesados y considerando la naturaleza y dimensión del negocio. Ejemplos de esas entidades pueden incluir a las instituciones financieras (tales como bancos, compañías de seguros, y fondos de pensiones), y otras entidades como organizaciones de beneficencia. Por el contrario, pueden darse casos en los que las comunicaciones relativas a la independencia pueden no ser aplicables, por ejemplo, cuando todos los responsables del gobierno de la entidad, en calidad de miembros de la dirección, hayan sido informados de los hechos relevantes. Esto es especialmente probable cuando se trate de una empresa dirigida por sus propietarios y cuando la

²² Ver apartados 19–22 y A23–A32 de la NIA 220, Control de calidad para una auditoría de estados financieros.

²³ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 14.

²⁴ Ver Sección 290.39–49 del Código IESBA, el cual trata el incumplimiento de la independencia.

firma de auditoría y las firmas de la red tengan, más allá de la auditoría de los estados financieros, escasas relaciones con la entidad.

Cuestiones adicionales (Ref: Apartado 3)

- A33. La supervisión de la dirección por los responsables del gobierno de la entidad incluye asegurarse de que la entidad diseña, implementa y mantiene un control interno adecuado sobre la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las disposiciones legales y regulatorias.
- A34. El auditor puede llegar a conocer otras cuestiones que no estén necesariamente relacionadas con la supervisión del proceso de información financiera y que, sin embargo, puedan ser significativas teniendo en cuenta las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad respecto a la supervisión de la dirección estratégica de la entidad o a las obligaciones de la entidad relacionadas con la rendición de cuentas. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, temas significativos relacionados con las estructuras o los procesos de gobierno, y con las decisiones o actuaciones significativas de la alta dirección que carezcan de la debida autorización.
- A35. Para determinar si las cuestiones adicionales deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede discutir con el nivel de dirección adecuado los asuntos de este tipo que hayan llegado a su conocimiento, a no ser que no resulte apropiado teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes.
- A36. Si se comunicara alguna cuestión adicional, podría ser adecuado que el auditor informara a los responsables del gobierno de la entidad de que:
- (a) La identificación y la comunicación de dichas cuestiones es incidental al objetivo de la auditoría, el cual consiste en la formación de una opinión sobre los estados financieros;
 - (b) no se han aplicado procedimientos en relación con dichas cuestiones diferentes de los que fueron necesarios para la formación de una opinión sobre los estados financieros; y
 - (c) no se han aplicado procedimientos para determinar si existen otras cuestiones similares.

El proceso de comunicación

Establecer el proceso de comunicación (Ref: Apartado 18)

- A37. La comunicación clara de las responsabilidades del auditor, del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, así como del contenido general previsto de las comunicaciones ayuda a establecer una comunicación recíproca eficaz.
- A38. También pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz las discusiones acerca de lo siguiente:
- El objetivo de las comunicaciones. Cuando el objetivo quede claro, el auditor y los responsables del gobierno de la entidad estarán mejor situados para tener un entendimiento mutuo de los asuntos relevantes y de las acciones que se deriven del proceso de comunicación.
 - La forma en la que se realizarán las comunicaciones.
 - La persona o personas del equipo del encargo y de entre los responsables del gobierno de la entidad que estarán en comunicación en relación con las distintas cuestiones.

- Las expectativas del auditor de que la comunicación sea recíproca y de que los responsables del gobierno de la entidad le comuniquen aquellas cuestiones que consideren relevantes para la auditoría, por ejemplo, decisiones estratégicas que puedan afectar significativamente a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, la sospecha o detección de fraude, y sus reticencias acerca de la integridad o la competencia de la alta dirección.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor, y para informar posteriormente al respecto.
- El proceso para la adopción de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por los responsables del gobierno de la entidad.

A39. El proceso de comunicación variará según las circunstancias, entre ellas la dimensión y la estructura de gobierno de la entidad, el modo en el que los responsables del gobierno de la entidad actúan y la opinión del auditor sobre la significatividad de las cuestiones a comunicar. La existencia de dificultad para establecer una comunicación recíproca puede indicar que la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada para los fines de la auditoría (véase el apartado A52).

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A40. En el caso de la auditoría de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de manera menos formal que en el caso de las sociedades cotizadas o de las entidades de gran dimensión.

Comunicación con la dirección

A41. En el curso normal de la auditoría, muchos asuntos se pueden discutir con la dirección, incluidos aquellos que en aplicación de esta NIA deban comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad. Dichas discusiones se encuadran en el reconocimiento de la responsabilidad ejecutiva de la dirección en relación con el desarrollo de las operaciones de la entidad y, en especial, la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

A42. Antes de comunicar los asuntos correspondientes a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede comentarlos con la dirección, a menos que no sea adecuado. Por ejemplo, puede no ser adecuado discutir con la dirección temas relacionados con su competencia o integridad. Además de reconocer la responsabilidad ejecutiva de la dirección, las discusiones previas pueden aclarar los hechos y los problemas, así como dar a la dirección la oportunidad de proporcionar información y explicaciones adicionales. De la misma manera, cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna, el auditor puede comentar las cuestiones con las personas adecuadas de dicha función antes de comunicárselas a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

A43. Los responsables del gobierno de la entidad pueden ser requeridos por la ley o regulación o pueden querer proporcionar a terceros, por ejemplo, bancos o autoridades reguladoras, copias de una comunicación escrita del auditor. En algunos casos, la revelación de información a terceros puede ser ilegal, o inadecuada por algún otro motivo. Cuando una comunicación escrita preparada para los responsables del gobierno de la entidad se entregue a terceros, puede ser importante informarles de que la comunicación no ha sido preparada con dicha finalidad, indicando, por ejemplo, en las comunicaciones escritas a los responsables del gobierno de la entidad, lo siguiente:

- (a) que la comunicación ha sido preparada para el uso exclusivo de los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, de la dirección del grupo y del auditor del grupo por lo que no deberá ser utilizada por terceros;
- (b) que el auditor no asume ninguna responsabilidad frente a terceros; y
- (c) cualquier restricción a la divulgación o distribución a terceros.

A44. En algunas jurisdicciones, el auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o regulatorias a, por ejemplo:

- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunos países, el auditor debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctivas;
- enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los organismos reguladores pertinentes u organismos de financiación, o a otros organismos tales como una autoridad central en el caso de algunas entidades del sector público; o
- hacer públicos los informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad.

A45. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o regulatorias exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartado 19)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19-20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (por ejemplo, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de factores tales como:

- Si una discusión sobre la cuestión será incluida en el informe del auditor. Por ejemplo, cuando las cuestiones clave de auditoría son comunicadas en el informe del auditor, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito las cuestiones determinadas como cuestiones clave de auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita a los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.

- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa y equilibrada.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 21)

A49. El momento de realización de la comunicación a lo largo de la auditoría, contribuye a alcanzar un diálogo robusto recíproco entre los encargados del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del encargo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
 - Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265.²⁵
- Cuando la NIA 701 aplica, el auditor puede comunicar opiniones preliminares sobre las cuestiones clave de auditoría cuando se discute el alcance planeado y el momento de realización de la auditoría (ver párrafo A13), y el auditor también puede tener comunicaciones más frecuentes para discutir más a fondo estas cuestiones cuando se comunica acerca de los hallazgos de auditoría significativos.
- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre las salvaguardas correspondientes, como, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre.
- Las comunicaciones relativas a los hallazgos de la auditoría, incluyendo las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también se pueden hacer como parte de la discusión final.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

²⁵ NIA 265, apartados 9 y A14.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad; más bien, dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- La adecuación y oportunidad de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.
- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y regulatorios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado 4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la función de auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos.²⁶ Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrecciones materiales. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- La comunicación con terceros (por ejemplo, una autoridad reguladora) o con una autoridad de mayor nivel jerárquico en una estructura de gobierno externa a la entidad, tales como los propietarios de un negocio (por ejemplo, la junta general de accionistas) o, en el sector público, con el Ministro responsable o con el Parlamento.
- renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Documentación (Ref: Apartado 23)

A54. La documentación de una comunicación verbal puede incluir una copia de las actas preparadas por la entidad e incorporada a la documentación de auditoría, cuando dichas actas reflejen adecuadamente la comunicación efectuada.

²⁶ NIA 315 (Revisada) apartado A77.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

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

Este anexo identifica los apartados en la NICC 1¹⁰⁹ y de otras NIA que requieren la comunicación de cuestiones específicas con los encargados del gobierno de la entidad. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 30(a)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 21, 38(c) (i) y 40-42
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 14, 19 y 22-24
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 12–13
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartado 9
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 7
- NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 27.
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 7(b)(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, apartado 25
- NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 49
- NIA 610 (Revisada) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 18; NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos – apartados 20 y 31*
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros* – apartado 45.
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente* – apartado 17
- NIA 705 (Revisada), *Modificaciones a la Opinión en el informe del auditor independiente*, apartados – 12,14,23 y 30
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 12.

¹⁰⁹ NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.*
- apartado 18
- NIA 720, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*” apartados 10, 13 y 16

BORRADOR NO OFICIAL

Anexo 2

(Ref.: Apartado 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación requerida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19-A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

- La adecuación de las políticas contables a las circunstancias específicas de la entidad, teniendo en cuenta la necesidad de ponderar el coste de proporcionar la información con el posible beneficio para los usuarios de los estados financieros de la entidad. Cuando existen políticas contables alternativas aceptables, la comunicación puede referirse a la identificación de las partidas de los estados financieros que se ven afectadas por la elección de políticas contables significativas, así como a información sobre políticas contables utilizadas por entidades similares.
- La elección, por primera vez, de políticas contables significativas y los cambios en ellas, incluyendo la aplicación de nuevos pronunciamientos contables. La comunicación se puede referir: al efecto del momento y método de adopción de un cambio de política contable sobre los beneficios actuales y futuros de la entidad, y al momento de realización de un cambio en las políticas contables en relación con la publicación prevista de nuevos pronunciamientos contables.
- El efecto de políticas contables significativas relativas a áreas controvertidas o emergentes (o específicas de un sector, especialmente cuando no existen orientaciones oficiales o consenso).
- El efecto del momento de realización de las transacciones en relación con el periodo en el que se registran.

Estimaciones contables

- En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540,¹ tales como, por ejemplo:
 - El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.
 - Cambios en las circunstancias que pueden originar nuevas, o la necesidad de revisar las estimaciones contables existentes.
 - Si la decisión de la dirección de reconocer, o no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
 - Si se ha producido o se debería haber un cambio con respecto al año anterior, en los métodos para la realización de las estimaciones contables, y si es así, los motivos así como el resultado de las estimaciones contables en periodos anteriores.
 - Los procesos de la dirección para realizar las estimaciones contables (por ejemplo, cuando la dirección ha utilizado un modelo), incluyendo si la base de medición seleccionada para la estimación contable es de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable

¹ NIA 540, *Auditoría de Estimaciones Contables, Incluidas las de Valor Razonable, y de la Información Relacionada a Revelar*.

- Si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección al realizar las estimaciones contables son razonables.
- En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.
- Los riesgos de incorrección material.
- Indicadores de un posible sesgo de la dirección.
- El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.
- Lo adecuado de la información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre en las estimaciones.

Información a revelar en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad general de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- La extensión en la cual los estados financieros son afectados por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. Esta comunicación puede resaltar:
 - Los importes no recurrentes identificados durante la auditoría.
 - La medida en que dichas transacciones se describen por separado en los estados financieros.
 - Si estas transacciones parecen haber sido diseñadas para lograr una contabilidad en particular o tratamiento fiscal, o un objetivo legal o reglamentario en particular.
 - Si la forma de esas transacciones parece excesivamente compleja o cuando se ha tomado consejo excesivo con respecto a la estructuración de la transacción.
 - La dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA)

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de ésta NIA.....	1
Bases contables de la empresa en funcionamiento	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.....	3–7
Entrada en vigor	8
Objetivos	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	10–11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	12–14
Periodo posterior al de valoración por la dirección.....	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	16
Conclusiones del auditor.....	17–20
Fecha del informe del auditor.....	21–24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	25
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros	26
Aplicación y otro material explicativo	
Alcance de ésta NIA.....	A1
Bases contables de la empresa en funcionamiento	A2
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.....	A3–A7
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	A8–A13
Periodo posterior al de valoración por la dirección.....	A14–A15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	A16–A20
Conclusiones del auditor.....	A21–A25
Fecha del informe del auditor.....	A26–A35
Anexo:: Ejemplos de informes del auditor relativos a la empresa en funcionamiento	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

BORRADOR NO OFICIAL

Introducción

Alcance de ésta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe del auditor. (Ref.: Apartado A1)

Bases contables de la empresa en funcionamiento

2. Bajo las bases contables de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan bajo las bases contables de empresa en funcionamiento, a menos que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista para hacerlo. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que las bases contables de empresa en funcionamiento sean relevantes (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones las bases contables de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización de las bases contables de empresa en funcionamiento resultan apropiadas, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref.: Apartado A2)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la empresa en funcionamiento. Por ejemplo la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, requiere que la dirección realice una valoración de la capacidad de una entidad para continuar como empresa en funcionamiento.¹ Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o regulatorios.
4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, cuando las bases contables de empresa en funcionamiento son un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.
5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:

¹ NIC 1, *Presentación de estados financieros* apartados 25-26.

- El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por ésta razón, muchos marcos de información financiera que requieren explícitamente una valoración de la dirección que especifique el periodo para el que se requiere que la dirección tenga en consideración toda la información disponible.
- La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. El auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y concluir sobre, la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como de determinar si, con base en la evidencia obtenida, existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200², los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad continúe como empresa en funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe del auditor no haga referencia a alguna incertidumbre material con respecto a la continuidad como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y concluir sobre, sobre la adecuación de la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
 - (b) concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, 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 funcionamiento, y
 - (c) informar de conformidad con ésta NIA.

² NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría* apartados A51-A52.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada),³ el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref.: Apartado A3–A6)
 - (a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si ésta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o
 - (b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista de las bases contables de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A7)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A8–A10, A12–A13)
13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si ésta especifica un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560⁴, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a doce meses desde dicha fecha. (Ref.: Apartado A11–A13)
14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref.: Apartado A14–A15)

³ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 5

⁴ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 5(a)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa de la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento (de aquí en adelante referida como "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref.: Apartado A16)
- (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, solicitar a la dirección de la realización de dicha valoración.
 - (b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref.: Apartado A17)
 - (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo al momento de considerar el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a acciones futuras: (Ref.: Apartado A18–A19)
 - (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.
 - (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.
 - (e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuación futura y la viabilidad de dichos planes. (Ref.: Apartado A20)

Conclusiones del auditor

17. El auditor deberá evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y deberá concluir sobre, la adecuación de la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
18. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref.: Apartado A21–A22)
- (a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel o

- (b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Adecuación de la información a revelar cuando se han identificado eventos o condiciones y existe un incertidumbre material

- 19. Si el auditor concluye que la utilización de las bases contables de empresa en funcionamiento son adecuadas en las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref.: Apartado A22–A23)
 - (a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o condiciones; y
 - (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por lo tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

Adecuación de la información a revelar cuando se han identificado eventos o condiciones pero no existe un incertidumbre material

- 20. Si se han identificado eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, el auditor deberá evaluar si, considerando los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros proporcionan revelaciones adecuados sobre estos eventos o condiciones. (Ref.: Apartado A24–A25)

Implicaciones para el informe del auditor

El uso de las bases contables de empresa en funcionamiento es inapropiado

- 21. Si los estados financieros se han preparado bajo las bases contables de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros no es adecuada, el auditor expresará una opinión desfavorable. (Ref.: Apartado A26–A27)

Uso de las bases contables de empresa en funcionamiento es apropiado pero existe una incertidumbre material

Se hace una revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros

- 22. Si se hace una revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros, el auditor debe expresar una opinión no modificada y el informe del auditor debe incluir una sección por separado bajo el título "Incertidumbre material relativa a la empresa en funcionamiento" para: (Ref.: Apartado A28–A31, A34)
 - (a) Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 19; e
 - (b) manifestar que estos eventos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede originar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que la opinión del auditor no se modifica con respecto a la cuestión.

No se hace una revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros

23. Si no se hace una revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros, el auditor deberá: (Ref.: Apartado A32–A34)
- (a) Expresar una opinión con salvedades u opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁵; y
 - (b) en la sección de Fundamento para la opinión modificada (adversa) del informe del auditor, indicar que existe una incertidumbre material que puede originar una duda significativa de la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan apropiadamente ésta cuestión.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

24. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración, cuando el auditor se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones del hecho para el informe del auditor. (Ref.: Apartado A35)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

25. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad,⁶ el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificadas que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación a los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:
- (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
 - (b) si es adecuada la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
 - (c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros; y
 - (d) la determinación de las implicaciones para el informe del auditor.

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

26. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso puede estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 18.

⁵ NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

⁶ NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

Aplicación y otro material explicativo

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. La NIA 701⁷ trata con las responsabilidades del auditor para comunicar las cuestiones clave de auditoría en su informe. Esa NIA reconoce que, cuando la NIA 701 aplica, las cuestiones relativas a la empresa en funcionamiento pueden ser determinadas como cuestiones clave de auditoría, y explica que una incertidumbre material relacionada a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa de la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento es, por su naturaleza, una cuestión clave de auditoría.⁸

Bases contables de la empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para las entidades del sector público

- A2. La utilización por la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento también es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 1, trata el tema sobre la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresa en funcionamiento.⁹ Los riesgos de empresa en funcionamiento pueden surgir, pero no están limitados a, situaciones donde las entidades del sector público operan sobre bases de beneficios, cuando el apoyo del gobierno puede reducirse o ser retirado, o en el caso de la privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

- A3. Los siguientes son ejemplos de eventos o condiciones que, individualmente o en su conjunto, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como una empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre material.

Financieros

- Posición de pasivo neto o pasivo neto circulante.
- Préstamos a plazo fijo que se aproximan a madurez sin prospectos realistas de renovación o reembolso, o excesiva dependencia de préstamos a corto plazo para financiar activos de largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.

⁷ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

⁸ Ver apartados 15 y A41 de la NIA 701.

⁹ NICSP 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 38-41.

- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiamiento para desarrollo esencial de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intenciones de la administración de liquidar la entidad o cesar operaciones.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- El incumplimiento con otros requerimiento regulatorios o estatutarios de capital, tales como los requerimientos de solvencia o liquidez para las instituciones financieras.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La importancia de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De modo similar, la pérdida de un proveedor importante puede mitigarse con la disponibilidad de una fuente alterna de suministro.

- A4. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 10)

- A5. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las pequeñas entidades pueden tener capacidad de respuesta rápida para explotar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener las operaciones.
- A6. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

- A7. La NIA 315 (Revisada) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo.¹⁰ Si los eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento son identificados después de que se hizo la valoración de riesgos del auditor, además de realizar los procedimientos del apartado 16, debe revisarse la valoración del riesgo de incorrecciones materiales del auditor. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330¹¹ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor (Ref: Apartado 12)

- A8. La valoración realizada por la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento.
- A9. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de la adecuación de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.
- A10. En otras circunstancias, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las

¹⁰ NIA 315 (Revisada), apartado 31.

¹¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

- A11. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.¹²

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 12-13)

- A12. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.
- A13. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

- A14. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda la adecuación de la utilización, por parte de la dirección, de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con

¹² Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias aplican los procedimientos del apartado 16.

A15. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

(Ref: Apartado 16)

A16. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- La confirmación de la existencia, de los términos y de la adecuación de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de la adecuación del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

A17. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de

tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A18. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A19. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 16(e))

A20. El auditor puede considerar apropiado el obtener manifestaciones escritas específicas más allá de las requeridas en el apartado 16 para soportar la evidencia de auditoría obtenida relativa a los planes de la dirección para acciones futuras en relación con la valoración de la empresa en funcionamiento y la factibilidad de esos planes.

Conclusiones del auditor

Incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 18-19)

A21. La expresión “incertidumbre importante” se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión “incertidumbre significativa” se emplea en circunstancias similares.

Adecuación de la información a revelar cuando se han identificado eventos o condiciones y existe un incertidumbre material

A22. El apartado 18 explica que existe una incertidumbre material cuando la magnitud el impacto potencial de los eventos o condiciones y la probabilidad de su ocurrencia es tal, que es necesaria la adecuada revelación para alcanzar la presentación fiel (para los marcos de presentación fiel) o para que los estados financieros no sean engañosos (para los marcos de cumplimiento). El apartado 18 requiere que el auditor concluya si esa incertidumbre material existe independientemente de si el marco de información financiera aplicable describe o como describe una incertidumbre material.

A23. El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información a revelar en los estados financieros aborda las cuestiones establecidas en ese apartado. Esta determinación es adicional a el que el auditor determine si la información a revelar sobre una incertidumbre material, que requiere el marco de información financiera, es adecuada. La información a revelar que es requerida por algunos

marcos de información financiera, que es adicional a las cuestiones establecidas en el apartado 19 pueden incluir revelaciones sobre:

- La evaluación de la dirección sobre los eventos o condiciones significativos relacionados a la capacidad de la entidad de cumplir sus obligaciones; o
- los juicios significativos realizados por la dirección como parte de su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera aplicables pueden proporcionar lineamientos adicionales relativos a la consideración de la dirección de las revelaciones sobre la magnitud del impacto potencial de los principales eventos o condiciones, y la probabilidad y momento de su ocurrencia.

Adecuación de la información a revelar cuando se han identificado eventos o condiciones pero no existe un incertidumbre material

(Ref.: Apartado 20)

A24. Aún y cuando no exista una incertidumbre material, el apartado 20 requiere que el auditor evalúe si, a la vista de los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas sobre eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar información a revelar sobre:

- Principales eventos o condiciones;
- la evaluación de la dirección sobre los eventos o condiciones significativos relacionados a la capacidad de la entidad de cumplir sus obligaciones;
- los planes de la dirección que mitigan el efecto de esos eventos o condiciones; o
- los juicios significativos realizados por la dirección como parte de su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A25. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de presentación razonable, la evaluación del auditor sobre si los estados financieros logran una presentación razonable incluye la consideración sobre la presentación, estructura y contenido general de los estados financieros, y si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, representan las transacciones y eventos subyacentes de una manera que logra una presentación fiel.¹³ Dependiendo de los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que son necesarias revelaciones adicionales para lograr una presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado eventos o condiciones que pueden originar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento pero, con base en la evidencia obtenida por el auditor, éste concluye que no existe ninguna incertidumbre material, y no hay un requerimiento explícito para una revelación en el marco de información financiera aplicable referente a estas circunstancias.

Implicaciones para el informe del auditor

El uso de las bases contables de empresa en funcionamiento es inapropiado (Ref: Apartado 21)

A26. Si los estados financieros se han preparado bajo las bases contables de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dichas bases contables no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una

¹³ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 14

opinión desfavorable, con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento.

- A27. Cuando el uso de las bases contables de empresa en funcionamiento no es apropiado en las circunstancias, la dirección puede ser requerida para, o puede decidir, preparar los estados financieros sobre otras bases (por ejemplo, bases de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que la otra base contable es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre esos estados financieros siempre que haya una revelación adecuada en ellos sobre las bases contables sobre los que se preparan los estados financieros, pero puede considerar apropiado o necesario el incluir un párrafo de énfasis de conformidad con la NIA 706 (Revisada)¹⁴ en el informe del auditor para llamar la atención del usuario hacia la base contable alternativa y las razones para su uso.

Uso de las bases contables de empresa en funcionamiento es apropiado pero existe una incertidumbre material (Ref: Apartado 22–23)

- A28. La identificación de una incertidumbre material es una cuestión que es importante para la comprensión del usuario sobre los estados financieros. El uso de una sección separada con un título que incluye una referencia al hecho de que existe una incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.
- A29. El anexo de ésta NIA proporciona ejemplos de los estados que se requiere que sean incluidos en el informe del auditor sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se usa un marco de información financiera aplicable distinto a las NIIF, los ejemplos de declaraciones incluidas en el Anexo de ésta NIA, pueden necesitar adaptarse para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en las circunstancias.
- A30. El apartado 22 establece la información mínima requerida para ser presentada en el informe del auditor en cada una de las circunstancias descritas. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar los estados requeridos, por ejemplo explicar:
- Que la existencia de una incertidumbre material es importante para la comprensión del usuario sobre los estados financieros;¹⁵ o
 - cómo fue abordada la cuestión en la auditoría. (Ref.: Apartado A1)

Se hace una revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros (Ref: Apartado 22)

- A31. El ejemplo 1 del anexo de ésta NIA, es un ejemplo de un informe del auditor cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento, pero existe una incertidumbre material y su revelación en los estados financieros es adecuada. El anexo de la NIA 700 (Revisada) también incluye una redacción ilustrativa para que sea incluida en el informe del auditor de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la empresa en funcionamiento.

¹⁴ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*.

¹⁵ NIA 706 (Revisada) apartado A2.

No se hace una revelación adecuada sobre una incertidumbre material en los estados financieros (Ref: Apartado 23)

A32. Las ilustraciones 2 y 3 del anexo de ésta NIA, son ejemplos de un informe del auditor cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento, pero no se hace una revelación adecuada de la incertidumbre material en los estados financieros.

A33. En una situación en la que existan varias incertidumbres materiales que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión en lugar de incluir los estados requeridos por el apartado 22. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre esta cuestión.¹⁶

Comunicación con los reguladores (Ref: Apartado 22–23)

A34. Cuando el auditor de una entidad regulada considera que puede ser necesario incluir una referencia a las cuestiones de empresa en funcionamiento en el informe del auditor, el auditor puede tener el deber de comunicarlo a las autoridades reguladoras, de cumplimiento o de supervisión aplicables.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 24)

A35. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación de opinión en el informe del auditor, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la evidencia referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

¹⁶ NIA 705 (Revisada), apartado 10.

Ejemplos de informes del auditor relativos a la empresa en funcionamiento

- Ejemplo 1: Informe del auditor que contiene una opinión no modificada cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que la revelación en los estados financieros es adecuada.
- Ejemplo 2: Informe del auditor que contiene una opinión con salvedades cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a una revelación inadecuada.
- Ejemplo 3: Informe del auditor que contiene una opinión desfavorable cuando el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material y que los estados financieros omiten las revelaciones requeridas relativas a una incertidumbre material.

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600¹ no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210², en relación con los estados financieros.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, “limpia”) con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La revelación de la incertidumbre material en los estados financieros es adecuada.
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros³

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

² NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

³ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Incertidumbre material sobre la empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 de los estados financieros que indica que la Compañía ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo circulante de la Compañía excedía a sus activos totales en YYY. Como se explica en la Nota 6, estos eventos o condiciones, junto con otras cuestiones que se exponen en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no es modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de Incertidumbre material relativa a la empresa en funcionamiento, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros⁴

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).⁵]

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).⁵]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).] El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

⁴ A través de estos ejemplos de informes del auditor, los términos dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica.

⁵ Los apartados 33 y 38 de la NIA 700 (Revisada) requieren una redacción ilustrativa para que sea incluida en el informe del auditor de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la empresa en funcionamiento.

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

BORRADOR NO OFICIAL

**Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados
Incorrección material debido a una revelación inadecuada**

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La Nota yy de los estados financieros analiza la magnitud de los acuerdos financieros, el vencimiento y los acuerdos de financiación total; sin embargo, los estados financieros no incluyen una discusión sobre el impacto de la disponibilidad de la refinanciación ni caracterizan esta situación como incertidumbre material
- Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación inadecuada de la incertidumbre material. Se ha expresado una opinión con salvedades debido a que el auditor concluyó que los efectos sobre los estados financieros de ésta revelación inadecuada es material pero no generalizada en los estados financieros.
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁶

Opinión con salvedades

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

En nuestra opinión, excepto por la revelación incompleta de la información descrita en la sección de Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos expresan razonablemente, en

⁶ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

todos los aspectos materiales (o *presentan fielmente*,) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se menciona en la Nota yy, los acuerdos financieros de la Compañía expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X2. La Compañía no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Lo situación indica que existe una incertidumbre material que puede originar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de Bases para la opinión modificada, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros⁷

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).⁸]

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).⁸]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁸ Los apartados 33 y 38 de la NIA 700 (Revisada) requieren una redacción ilustrativa para que sea incluida en el informe del auditor de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la empresa en funcionamiento.

[Dirección del auditor]

[Fecha]

BORRADOR NO OFICIAL

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la Compañía está considerando la bancarrota. Los estados financieros omiten las revelaciones requeridas relativas a la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable debido a que los efectos de los estados financieros de dicha omisión es material y generalizada.
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁹

Opinión desfavorable (o adversa)

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

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección de Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente (o no *presentan fielmente*.) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

⁹ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

Fundamento de la opinión desfavorable

Los acuerdos de financiación de la Compañía expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Compañía no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar bancarrota. La situación indica que existe una incertidumbre material que puede originar dudas significativas sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros¹⁰

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).¹¹]

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).¹¹]

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹¹ Los apartados 33 y 38 de la NIA 700 (Revisada) requieren una redacción ilustrativa para que sea incluida en el informe del auditor de todas las entidades en relación con la empresa en funcionamiento para describir las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la empresa en funcionamiento.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 705 (REVISADA), OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de ésta NIA.....	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada.....	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7–15
Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada	16–29
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	30
Aplicación y otro material explicativo	
Tipos de opinión modificada	A1
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada.....	A2–A12
Determinación del tipo de opinión modificada	A13–A16
Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada	A17–A26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A27
Anexo: Ejemplos de informes del auditor que contienen una opinión modificada.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705(Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)¹, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata sobre como la forma y contenido del informe del auditor se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información en la NIA 700 (Revisada) aplican, y no se repiten en esta NIA, a menos que se aborden o modifiquen explícitamente por los requerimientos de ésta NIA.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
 - (a) la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
 - (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros. (Ref.: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:
 - (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material.

Definiciones

5. Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
 - (a) Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
 - (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

¹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor, sobre los estados financieros*

- (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
 - (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
- (b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable o denegación de opinión sobre los estados financieros.

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe del auditor cuando:
- (a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartado A2–A7)
 - (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref.: Apartado A8–A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
- (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (o adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación de opinión

9. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
10. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor se da cuenta de que la dirección ha impuesto una limitación en el alcance de la auditoría que el auditor considera probable que resulte en la necesidad de expresar una opinión con salvedades o una denegación de opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la dirección que elimine la limitación.
12. Si la dirección se rehúsa a eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de ésta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad², y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:
 - (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión modificada; o
 - (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión modificada no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
 - (i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)
 - (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe del auditor, denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)
14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref.: Apartado A15)

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (o adversa) o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe del auditor no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. Para incluir dicha opinión no modificada en el mismo informe³ en estas circunstancias, estaría en contradicción con la opinión o denegación de opinión desfavorable del auditor sobre los estados financieros en su conjunto (Ref.: Apartado A16)

Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, el párrafo de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable” o “Denegación de Opinión”, según corresponda, para la sección de opinión. (Ref.: Apartado A17–A19)

² NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13.

³ NIA 805, *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en la sección de fundamento de la opinión con salvedades:
 - (a) Cuando informa de conformidad con un marco de presentación razonable, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales (o presentan una imagen fiel) [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) Cuando informa de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: "excepto por los posibles efectos del hecho o hechos...". (Ref.: Apartado A20)

Opinión desfavorable

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable, deberá indicar que, en su opinión, debido a la significatividad de la(s) cuestión(es) descritas en la sección de fundamento de la opinión desfavorable:
 - (a) Cuando informa de conformidad con un marco de presentación razonable, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente, (o no presentan una imagen fiel) [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) Cuando informa de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor deberá:
 - (a) manifestar que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos.
 - (b) manifestar que, debido a la importancia de la(s) circunstancia(s) descritas en la sección de fundamento de la denegación 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) Modificar la declaración requerida por el párrafo 24(b) de la NIA 700 (Revisada), lo que indica que los estados financieros han sido auditados, para afirmar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor emite una opinión modificada sobre los estados financieros, deberá, adicionalmente a los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref.: Apartado A21)
 - (a) Modificar el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por el de "Fundamento para la opinión con salvedades", "Fundamento para la

opinión desfavorable" o "Fundamento para la denegación de opinión", según sea apropiado; y

- (b) Dentro de esta sección, incluir una descripción de la cuestión que dio origen a la modificación.
21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas a los estados financieros), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en esta sección. (Ref.: Apartado A22)
 22. Si existe una incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en la sección de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
 23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
 - (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) describirá en la sección de fundamento de la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y
 - (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá 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. (Ref.: Apartado A23)
 24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección de fundamento de la opinión modificada los motivos de dicha imposibilidad.
 25. Cuando el auditor expresa una opinión modificada o desfavorable, deberá modificar la declaración sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar las bases para la opinión del auditor, requeridas por el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) para incluir la palabra "modificada" o "desfavorable, según sea el caso.
 26. Cuando un auditor niega una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor no debe incluir los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:
 - (a) Una referencia a la sección del informe del auditor donde se describen las responsabilidades del auditor; y
 - (b) Una manifestación sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar un fundamento para la opinión del auditor.
 27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento el auditor de que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref.: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor sobre los estados financieros cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros debido a una incapacidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor deberá modificar la descripción

de las responsabilidades del auditor requeridas por los apartados 38–40 de la NIA 700 (Revisada) para incluir solo lo siguiente: (Ref.: Apartado A25)

- (a) Una declaración de que la responsabilidad del auditor es llevar a cabo una auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y de emitir un informe del auditor.
- (b) Una declaración que, sin embargo, debido a la(s) cuestión(es) descrita en la sección de fundamento para la denegación de opinión, el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar el fundamento para una opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
- (c) una declaración sobre la independencia del auditor y sobre otras responsabilidades éticas requeridas por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros

29. A menos que lo requiera la ley o regulación, cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros, el informe del auditor no deberá incluir la sección de cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701⁴ (Ref: Apartado A26)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe del auditor, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción de la modificación. (Ref.: Apartado A27)

Aplicación y otro material explicativo

Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)

- A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

<i>Naturaleza del hecho que origina la opinión</i>	<i>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y	Opinión con salvedades	Denegación de opinión.

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

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

- A2. La NIA 700 (Revisada) requiere al auditor, para poder formar una opinión sobre los estados financieros, concluir si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados

⁴ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente – apartados 11-13

financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales.⁵ Esta conclusión toma en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, si las hay, en los estados financieros de conformidad con la NIA 450.⁶

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

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

- A4. En relación con la adecuación de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:
- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; o
 - (b) los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.
- A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

- A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:
- (a) Cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o
 - (b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

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

- A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:
- (a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
 - (b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

⁵ NIA 700 (Revisada), apartado 11.

⁶ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11.

- (c) los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.

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

- A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:
- (a) circunstancias ajenas al control de la entidad;
 - (b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o
 - (c) limitaciones impuestas por la dirección.
- A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9-10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.
- A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:
- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
 - los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.
- A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:
- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.
 - Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.
 - El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.
- A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:
- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
 - La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Determinación del tipo de opinión modificada

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (Ref: Apartado 13(b)(i)–14)

- A13. La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea

posible, denegar la opinión (o abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance dentro de la sección de fundamento de la denegación de opinión.

- A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor.⁷
- A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable o con la denegación de opinión (Ref: Apartado 15)

- A16. A continuación se exponen unos ejemplos de circunstancias que no serían contradictorias con una opinión desfavorable o con la denegación de opinión del auditor:
- Expresar una opinión no modificada sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de información financiera distinto.⁸
 - La denegación de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión favorable relativa a la situación financiera (véase la NIA 510⁹). En este caso, el auditor no ha denegado la opinión (o se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto.

Estructura y contenido del informe del auditor cuando se expresa una opinión modificada

Ejemplos de informes del auditor (Ref: Apartado 16)

- A17. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes del auditor con opiniones modificada y desfavorable, respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A18. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe del auditor con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene la denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (o abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados. Los anexos a otras NIA que incluyen requerimientos de información, incluyendo la NIA 570. (Revisada),¹⁰ también incluye ejemplos de informes del auditor con opiniones modificadas.

⁷ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado A10.

⁸ Véase el apartado A31 de la NIA 700 (Revisada), que contiene una descripción de esta circunstancia.

⁹ NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 10

¹⁰ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

Opinión del auditor (Ref: Apartado 16)

- A19. La modificación este título deja claro para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref: Apartado 17)

- A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 20, 21, 23, 27)

- A21. La congruencia del informe del auditor ayuda a facilitar al usuario la comprensión, y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción del fundamento de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe del auditor es deseable.
- A22. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir dentro de la sección de fundamento de la opinión modificada en el informe del auditor es la cuantificación de los efectos en impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y en el patrimonio de una sobre valoración de las existencias.
- A23. La revelación de la información omitida en la sección de fundamento de la opinión modificada no es factible si:
- (a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o
 - (b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe del auditor.
- A24. Una opinión desfavorable o la denegación de opinión relacionadas con un hecho concreto descrito dentro de la sección de fundamento de la opinión no justifican la omisión de la descripción de otros hechos identificados que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichos otros hechos de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Descripción de las responsabilidades del auditor sobre los estados financieros cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros (Ref: Apartado 28)

- A25. Cuando el auditor se niega una opinión sobre los estados financieros, las siguientes afirmaciones están mejor ubicadas dentro de las responsabilidades del auditor para la auditoría de los estados financieros del informe del auditor, como se ilustra en los ejemplos 4-5 del Anexo de esta NIA.
- La declaración requerida por el apartado 28(a) de la NIA 700 (Revisada), modificada para indicar que la responsabilidad del auditor es llevar a cabo una auditoría de los estados financieros de la entidad, de acuerdo con las NIA; y
 - la declaración requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada) sobre la independencia y otras responsabilidades éticas.

Consideraciones cuando el auditor niega una opinión sobre los estados financieros (Ref: Apartado 29)

A26. Proporcionar las razones de la incapacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada dentro de la sección de fundamentos de la denegación de opinión del informe del auditor, proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha negado una opinión sobre los estados financieros y puede protegerse contra una confianza inapropiada sobre ellos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de auditoría distinta de la(s) cuestión(es) que originaron la denegación de opinión, puede sugerir que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con esas cuestiones de lo que sería apropiado en las circunstancias, y sería inconsistente con la denegación de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, el apartado 29 de ésta NIA prohíbe que se incluya una sección de cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor, cuando el auditor deniega una opinión sobre los estados financieros, a menos que el auditor sea requerido de otra manera por la ley o regulación a comunicar las cuestiones clave de auditoría.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 30)

A27. La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:

- (a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
- (b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
- (c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

Anexo

(Ref.: Apartado A17–A18, A25)

Ejemplos de informes del auditor que contienen una opinión modificada.

- Ejemplo 1: Informe del auditor con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe del auditor con una opinión desfavorable (o adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 3: Informe del auditor con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada referente a una sociedad asociada extranjera.
- Ejemplo 4: Informe del auditor con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600¹ no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210², en relación con los estados financieros.
- Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material pero no generalizada para los estados financieros (es decir, una opinión con salvedades es apropiada).
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros³

Opinión con salvedades

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

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

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

² NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

³ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Compañía se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Compañía indican que, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobre valorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).⁴ Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de Bases para la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros⁴

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

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

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

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

[Dirección del

auditor] [Fecha]

⁴ A través de los ejemplos de informes del auditor, los términos dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica.

BORRADOR NO OFICIAL

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 aplica).
- Los estados financieros consolidados son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección sobre los estados financieros consolidados de la NIA 210.
- Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible el hacerlo (es decir, es apropiada una opinión desfavorable).
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- La NIA 701 aplica; sin embargo, el auditor ha determinado que no hay cuestiones clave de auditoría adicionales a la cuestión descrita en la sección de bases para la opinión desfavorable.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁵

Opinión desfavorable

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

En nuestra opinión, debido a la importancia de la cuestión mencionada en la sección de Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan razonablemente (o no *presentan fielmente*,) la situación financiera consolidada del Grupo al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo

⁵ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable

Como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. Conforme a las NIIF, la Compañía debió haber consolidado esta sociedad dependiente y contabilizado la adquisición con base en importes provisionales. Si se hubiese consolidado la Compañía XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de auditoría

[Excepto por la cuestión descrita en la sección de Fundamento para la opinión desfavorable, hemos determinado que no hay otras cuestiones clave de auditoría que comunicar en nuestro informe.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros consolidados⁶

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

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

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

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

[Dirección del

auditor] [Fecha]

⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 aplica).
- Los estados financieros consolidados son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección sobre los estados financieros consolidados de la NIA 210.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, una opinión con salvedades es apropiada).
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁷

Opinión con salvedades

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

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

⁷ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

Fundamento de la opinión con salvedades

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

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección de Bases para la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones descritas a continuación son cuestiones claves de auditoría que debemos comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros consolidados⁸

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

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

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

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

[Dirección del

auditor] [Fecha]

⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

BORRADOR NO OFICIAL

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo de una entidad con subsidiarias (es decir, la NIA 600 aplica).
- Los estados financieros consolidados son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección sobre los estados financieros consolidados de la NIA 210.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de los estados financieros consolidados. Esto es, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, una denegación de opinión es apropiada).
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Se requiere una descripción limitada de la sección de las responsabilidades del auditor.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹

Denegación de opinión

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

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos del Grupo. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección de Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

⁹ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto Compañía XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo al 31 de diciembre de 20X1. No se nos permitió el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la Compañía XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la Compañía. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional del Grupo de los activos de la Compañía XYZ que la sociedad controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la Compañía XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de la Compañía XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros consolidados¹⁰

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

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo una auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y de emitir un informe del auditor. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección de Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

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

[Dirección del

auditor] [Fecha]

¹⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- El auditor no pudo obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre varios elementos de los estados financieros, es decir, el auditor también no pudo obtener evidencia de auditoría sobre los inventarios y cuentas por cobrar de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Se requiere una descripción limitada de la sección de las responsabilidades del auditor.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹¹

Denegación de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Compañía ABC (la Compañía), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos de la Compañía. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección de Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en el estado de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de

¹¹ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. A la fecha de nuestro informe, la dirección seguía en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y corrigiendo los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx al 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros¹²

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

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es llevar a cabo una auditoría de los estados financieros de la Compañía de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y de emitir un informe del auditor. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección de Fundamento de la denegación de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

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

[Dirección del

auditor] [Fecha]

¹² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 706 (REVISADA), PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a
partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de ésta NIA.....	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe del auditor	8-9
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor	10-11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	12
Aplicación y otro material explicativo	
La relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor	A1–A3
Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis	A4–A6
<i>Introducción de un párrafo de énfasis en el informe del auditor</i>	A7–A8
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor	A9–A15
<i>Ubicación de los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor</i>	A16–A17
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.....	A18
 Anexo 1: Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe del auditor que incluye una sección de cuestiones clave de auditoría, un párrafo de énfasis, y un párrafo sobre otras cuestiones	
Anexo 4: Ejemplo de un informe del auditor que contiene una opinión con salvedades debido a una desviación del marco de información financiera aplicable y que incluye un párrafo de énfasis	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

BORRADOR NO OFICIAL

Introducción

Alcance de ésta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:
 - (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
2. La NIA 701¹ establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor determina las cuestiones clave de auditoría y las comunica en el informe del auditor. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor, ésta NIA aborda la relación entre las cuestiones clave de auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe del auditor de conformidad con esta NIA. (Ref.: Apartado A1–A3)
3. La NIA 570 (Revisada)² esta requerimientos y proporciona orientaciones acerca de la comunicación en el informe del auditor sobre la empresa en funcionamiento.
4. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura y ubicación de dichos párrafos. (Ref.: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del jueves, 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe del auditor, sobre:
 - (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

¹ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

² NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

Definiciones

7. Para efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:
- (a) **Párrafo de énfasis:** un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - (b) **Párrafo sobre otras cuestiones:** un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor.

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe del auditor

8. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que: (Ref.: Apartado A5–A6)
- (a) No se requiera al auditor modificar la opinión de conformidad con la NIA 705 (Revisada)³ como resultado de la cuestión; y
 - (b) Cuando aplica la NIA 701, la cuestión no ha sido determinada como una cuestión clave de auditoría a ser comunicada en el informe del auditor. (Ref.: Apartado A1–A3)
9. Cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis en el informe del auditor, el auditor deberá:
- (a) Incluir el párrafo dentro de una sección por separado en el informe del auditor con un encabezado apropiado que incluya el término "Párrafo de énfasis".
 - (b) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. El párrafo se referirá únicamente a información presentada o revelada en los estados financieros; y
 - (c) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref.: Apartado A7–A8, A16–A17)

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor

10. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, el auditor deberá incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor siempre y cuando:
- (a) No esté prohibido por la ley o regulación; y

³ NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

- (b) cuando aplica la NIA 701, la cuestión no ha sido determinada como una cuestión clave de auditoría a ser comunicada en el informe del auditor. (Ref.: Apartado A9–A14)
11. Cuando el auditor incluye un párrafo de otras cuestiones en su informe, el auditor deberá incluir el párrafo dentro de una sección por separado con el título "Otras cuestiones", u otro título apropiado. (Ref.: Apartado A15–A17)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditor, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad esta previsión y la redacción para dicho párrafo. (Ref.: Apartado A18)

Aplicación y otro material explicativo

La relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor (Ref: Apartado 8(b))

- A1. Las cuestiones clave de auditoría se definen en la NIA 701 como cuestiones que, a juicio profesional del auditor, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual; y Las cuestiones clave de auditoría son seleccionadas de las cuestiones comunicadas a los encargados del gobierno, lo cual incluye los hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual.⁴
Comunicar las cuestiones clave de auditoría proporciona información adicional a los usuarios previstos para ayudarles a entender esas cuestiones que, a juicio profesional del auditor, eran de mayor importancia en la auditoría y pueden también ayudarles a comprender a la entidad y a las áreas de juicio significativo de la dirección en la auditoría de los estados financieros. Cuando la NIA 701 aplica, el uso de los párrafos de énfasis no es un sustituto para una descripción de las cuestiones clave de auditoría individuales.
- A2. Las cuestiones que se determinan como cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701 también puede ser, a juicio del auditor, fundamentales para la comprensión de los usuarios de los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como una cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701, el auditor puede querer destacar o llamar aún más la atención sobre su importancia relativa. El auditor podrá hacerlo al presentar la cuestión más prominente que otras cuestiones en la sección de cuestiones clave de auditoría (por ejemplo, como la primera cuestión) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de auditoría para indicar la importancia de la cuestión para la comprensión de los usuarios de los estados financieros.
- A3. Puede haber una cuestión que no se determina como ser una cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, debido a que no requieren atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para la comprensión de los usuarios de los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios a dicha cuestión, ésta cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe del auditor de conformidad con esta NIA.

⁴ NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16.

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartado 4, 8)

- A4. El anexo 1 identifica las NIA que contienen requerimientos específicos para que el auditor incluya párrafos de énfasis en el informe del auditor en ciertas circunstancias. Estas circunstancias incluyen:
- Cuando un marco de información financiera es prescrito por la ley o regulación es inaceptable, pero por el hecho de que es prescrito por la ley o regulación.
 - Para alertar a los usuarios de que los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de propósito especial.
 - Cuando el auditor tiene conocimiento de los hechos después de la fecha del informe del auditor y el auditor proporciona un informe del auditor nuevo o modificado (es decir, hechos posteriores al cierre).⁵
- A5. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:
- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
 - Un hecho posterior significativo que ocurre entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor.⁶
 - La aplicación anticipada (cuando está permitido) de una nueva norma contable que tiene un efecto material sobre los estados financieros.
 - Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- A6. Sin embargo, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de las comunicaciones del auditor sobre estas cuestiones.

Incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor (Ref: Apartado 9)

- A7. 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:
- (a) Una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando es requerida por las circunstancias de un encargo de auditoría específico;
 - (b) información a revelar en los estados financieros de que el marco de información financiera aplicable requiere que la dirección efectúe, o que es de otra manera necesaria para lograr una presentación razonable; o
 - (c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)⁷ cuando existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- A8. Los apartados A16-A17 proporcionan orientaciones adicionales sobre la ubicación de los párrafos de énfasis en circunstancias particulares.

⁵ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16

⁶ NIA 560, apartado 6

⁷ NIA 570, (Revisada) apartado 22-23.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor (Ref: Apartado 10–11)

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones puede

Importante para la comprensión de los usuarios de la auditoría

- A9. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor comunique a los encargados del gobierno sobre el alcance previsto y el momento de realización de la auditoría, lo cual incluye la comunicación sobre los riesgos significativos identificados por el auditor.⁸ Aunque las cuestiones relativas a los riesgos significativos que determine como cuestiones clave de auditoría, otras cuestiones de planeación y de alcance (por ejemplo, el alcance previsto de la auditoría, o la aplicación de la materialidad en el contexto de la auditoría) es poco probable que sean cuestiones clave de auditoría debido a cómo se definen las cuestiones clave de auditoría en la NIA 701. Sin embargo, la ley o regulación pueden requerir que el auditor comunique en su informe cuestiones de planeación y alcance, o el auditor puede considerar necesario el comunicar dichas cuestiones en el párrafo de otras cuestiones.
- A10. En la circunstancia excepcional de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,⁹ el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

Importante para la comprensión de los usuarios de las responsabilidades del auditor o el informe del auditor

- A11. Las legales o regulatorias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe del auditor. Cuando la sección de otras cuestiones incluye más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para la comprensión de los usuarios de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, puede ser útil usar diferentes subtítulos para cada cuestión.
- A12. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA (ver la sección de otras responsabilidades de información en la NIA 700 (Revisada)¹⁰), o cuando se ha pedido al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

- A13. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

⁸ NIA 260 (Revisada), apartado 15.

⁹ Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para mayor información sobre esta circunstancia.

¹⁰ NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 42-44.

Restricción a la distribución o utilización del informe del auditor

- A14. Estados financieros preparados para un fin específico, pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes van dirigidos han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el informe de auditoría va dirigido a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre otras cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizado por éstos.

Incluir párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor

- A15. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación de los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otras cuestiones en el informe del auditor

(Ref.: Apartado 9, 11)

- A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe del auditor, depende de la naturaleza de la información que se comunica, y del juicio del auditor sobre la importancia relativa de dicha información para los usuarios previstos comparada con los otros elementos que se requirió que fueran informados de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis hace relación al marco de información financiera aplicable, incluyendo circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera establecido por la ley o regulación sería de otra manera inaceptable,¹¹ el auditor puede considerar necesario el ubicar el párrafo inmediatamente después de la sección de fundamentos para la opinión para proporcionar el contexto apropiado para la opinión del auditor.
- Cuando se presenta una sección de cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor, se puede presentar un párrafo de énfasis directamente antes o después de la sección de cuestiones clave de auditoría, según el juicio del auditor sobre la relativa importancia de la información incluida en el párrafo de énfasis. El auditor también puede agregar un mayor contexto en el título "Párrafo de énfasis, tal como "Párrafo de énfasis—Hechos posteriores al cierre", para diferenciar el párrafo de énfasis de las cuestiones individuales descritas en la sección de cuestiones clave de auditoría.

Párrafo de otras cuestiones

¹¹ Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 18 y la NIA 800 *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14.

- Cuando se presenta una sección sobre cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor y también se considera necesario el párrafo sobre otras cuestiones, el auditor puede agregar un mayor contexto al encabezado de "Otras cuestiones", tal como "Otras cuestiones – Alcance de la auditoría", para diferenciar el párrafo sobre otras cuestiones de las cuestiones individuales descritas en la sección de cuestiones clave de auditoría.
- Cuando un párrafo sobre otras cuestiones se incluye para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe del auditor, el párrafo puede incluirse en la sección Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios.
- Cuando afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe del auditor, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios.

A17. El Anexo 3 es un ejemplo de la interacción entre la sección de cuestiones clave de auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo de otras cuestiones cuando todas se presentan en el informe del auditor. El ejemplo de informe en el Anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en el informe del auditor de una entidad que no cotiza, que contiene una opinión con salvedades y sus cuestiones clave de auditoría no han sido comunicadas.

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

A18. La comunicación requerida por el apartado 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe del auditor, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe del auditor de un párrafo sobre una cuestión en particular recurrente en cada uno de los encargos sucesivos, el auditor podrá determinar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, a menos que de otra sea requerido hacerlo por la ley o regulación.

Anexo 1

(Ref.: Apartado 4, A4)

Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Este anexo identifica apartados en otras NIA que requieren que el auditor incluya párrafos de énfasis en el informe del auditor en ciertas circunstancias. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartado 19(b)
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 12(b) y 16
- NIA 800, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos* – apartado 14

BORRADOR NO OFICIAL

Anexo 2

(Ref.: Apartado 4)

Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Este anexo identifica apartados en otras NIA que requieren que el auditor incluya párrafos de otras cuestiones en el informe del auditor en ciertas circunstancias. Esta relación no exime de tener en cuenta los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 12(b) y 16
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.
– apartados 13–14, 16–17 y 19
- NIA 720, *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados*, apartado 10(a)

Anexo 3

(Ref.: Apartado A17)

Ejemplo de un informe del auditor que incluye una sección de cuestiones clave de auditoría, un párrafo de énfasis, y un párrafo sobre otras cuestiones

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600¹ no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, “limpia”) con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, hubo un incendio en las instalaciones de producción de la entidad, lo cual fue revelado por la entidad como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión fue de tal importancia que es fundamental para la comprensión de los usuarios de los estados financieros. La cuestión no requiere atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- Las cuestiones clave de auditoría han sido comunicadas de conformidad con la NIA 701.
- Se presentan las cifras correspondientes, y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe del auditor predecesor en lo relativo a las cifras y ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros²

Opinión

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

² El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios” no es aplicable.

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis³

Llamamos la atención a la Nota X de los estados financieros, los cuales describen los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Compañía. Nuestra opinión no es modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de auditoría son cuestiones que, a nuestro juicio profesional, fueron las de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto, y al formar nuestra opinión en consecuencia, y no proporcionamos una opinión por separado sobre estas cuestiones.

[Descripción de cada cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.]

Otras cuestiones

Los estados financieros de la Compañía ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros⁴

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

³ Como se menciona en el apartado A16, se puede presentar un párrafo de énfasis en el informe del auditor, directamente antes o después de la sección de cuestiones clave de auditoría, según el juicio del auditor sobre la relativa importancia de la información incluida en el párrafo de énfasis.

⁴ A lo largo de estos ejemplos de informes del auditor, los términos dirección y los encargados del gobierno puede ser reemplazados por otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

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

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – ver Ejemplo 1 en la NIA 700

(Revisada).] El socio del encargo sobre la auditoría que resulta en este informe del auditor independiente es [nombre].

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

BORRADOR NO OFICIAL

Ejemplo de un informe del auditor que contiene una opinión con salvedades debido a una desviación del marco de información financiera aplicable y que incluye un párrafo de énfasis

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- El incumplimiento del marco de información financiera aplicable ha dado lugar a una opinión con salvedades.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor, hubo un incendio en las instalaciones de producción de la entidad, lo cual fue revelado por la entidad como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión fue de tal importancia que es fundamental para la comprensión de los usuarios de los estados financieros. La cuestión no requiere atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [o al destinatario apropiado]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros¹

Opinión con salvedades

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

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Compañía están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Compañía indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Compañía habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio

Llamamos la atención a la Nota X de los estados financieros, los cuales describen los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Compañía. Nuestra opinión no es modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los encargados del gobierno de la entidad sobre los estados financieros²

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

¹ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

² U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros

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

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

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

[Dirección del auditor]

[Fecha]

BORRADOR NO OFICIAL

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA CON OTRAS NIA

Nota: Las siguientes son modificaciones en concordancia con otras NIA como resultado de las NIA de información del auditor nuevas y revisadas. Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que las NIA de información del auditor nuevas y revisadas. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las NIA que se modifican y el lector deberá remitirse a dichas NIA.

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Requerimientos

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta del encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref.: Apartado A26– A25)
 - (a) El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
 - (b) las responsabilidades del auditor;
 - (c) las responsabilidades de la dirección;
 - (d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
 - (e) Referencia de la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor, y (Ref: Apartado A23a)
 - (f) Una declaración sobre que pueden existir circunstancias en las cuales un informe puede diferir de su forma y contenido esperados.

Aplicación y otro material explicativo

Carta del encargo de auditoría u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 10-11)

Estructura y contenido de la carta de encargo

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

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

- El requerimiento de que el auditor comunique cuestiones clave de auditoría en su informe de conformidad con la NIA 701¹.
- El hecho de que, por las limitaciones inherentes a la auditoría y por las limitaciones inherentes al control interno, haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aún y cuando aunque la auditoría se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.
- Los planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría, incluida la composición del equipo del encargo.
- La expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (véase también el apartado A13).
- El acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria con tiempo suficiente para que el auditor pueda terminar la auditoría según el calendario propuesto.
- El acuerdo de la dirección de informar al auditor sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación.
- La solicitud de que la dirección acuse de recibido la carta del encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

A23a. Cuando no se requiere que el auditor comunique las cuestiones clave de auditoría, puede ser útil para el auditor el hacer referencia en términos del encargo de auditoría, a la posibilidad de comunicar las cuestiones clave de auditoría en su informe y, en ciertas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor incluya una referencia a dicha posibilidad con el fin de poder mantener la posibilidad de hacerlo.

A24. Cuando proceda, también pueden incluirse las siguientes cuestiones en la carta de encargo:

- Acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

En el anexo 1 se recoge un ejemplo de carta de encargo de auditoría.

¹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente*

Anexo 1

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

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

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la Compañía ABC:¹

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Nos² han solicitado que auditemos los estados financieros de la Compañía ABC, que comprenden el balance general, estado de posición financiera as al 31 de diciembre de 20X1, y el estado ~~resultados de~~ resultados global, estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos ~~estado~~ de efectivo por el año terminado en esa fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas ~~y otra información explicativa~~. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

~~Nuestra auditoría será conducida con~~ Los objetivos de nuestra auditoría es obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales, ya sean derivadas de fraude o error, y para emitir el informe del auditor que incluye nuestra ~~expresar una~~ opinión sobre los estados financieros. Seguridad razonable es un alto nivel de aseguramiento, pero no es una garantía de que una auditoría llevada a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detectará una incorrección material cuando ésta exista. Las incorrecciones pueden surgir de fraude o error y son consideradas materiales si, individualmente o en su conjunto, se puede esperar que razonablemente afecten las decisiones económicas que tomen los usuarios sobre las bases de estos estados financieros.

¹ Los destinatarios y las referencias de la carta serán las adecuadas en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas - ver apartado A21

² A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las ~~Normas Internacionales de Auditoría (NIA.~~ Dichas normas requieren que cumplamos con los requerimientos éticos. y Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, ejercemos juicio profesional y mantenemos escepticismo profesional a lo largo de la planeación y desarrollo de la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros se encuentran libres de desviaciones materiales. Una auditoría también involucra Nosotros también:

- ~~realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de~~ Identificar y valorar los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.
- ~~Al realizar nuestra evaluación de riesgos. Obtener un entendimiento del considerar control interno relevante para la preparación de la entidad de los estados financieros auditoría para poder diseñar los procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.³ No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.~~
- ~~Una auditoría también incluye evaluación~~ Evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y de las revelaciones relacionadas, realizadas por la administración, así como
- Concluir sobre lo apropiado del uso de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento y, con base a la evidencia obtenida, si existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que puedan originar una duda significativa sobre la capacidad de la Compañía de continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos pide el llamar la atención en nuestro informe del auditor sobre la información a revelar respectiva en los estados financieros o, si dicha información a revelar es insuficiente, para modificar nuestra opinión. 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 causar que la Compañía deje de ser una empresa en funcionamiento.
- ~~evaluando~~ Evaluar la presentación en general, estructura y contenido de los estados financieros, incluyendo las revelaciones, y si los estados financieros representan las transacciones y eventos subyacentes de forma que logran una presentación razonable.

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

³ Esta oración debe modificarse, como sea apropiado, en circunstancias en las que el auditor también tiene la responsabilidad de emitir una opinión sobre la efectividad del control interno en conjunto con la auditoría de estados financieros.

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

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]⁴ reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) La preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera;⁵
- (b) el control interno que la [dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error; y
- (c) Para proporcionarnos:
 - (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la [dirección] que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otras cuestiones;
 - (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría; y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

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

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

[Otra información relevante]

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

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del auditor.]

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

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

XYZ y Cía.

⁴ Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

⁵ O, si procede, “para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera”.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

Requerimientos

Realización de los encargos

Revisión de control de calidad de los encargos

...

20. El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe del auditor. Esta evaluación conllevará:
 - (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
 - (b) la revisión de los estados financieros y del informe del auditor propuesto;
 - (c) la revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y con las conclusiones alcanzadas; y
 - (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado. (Ref.: Apartado A26–A27a, A29–A31)
21. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, al realizar la revisión de control de calidad del encargo, el revisor de control de calidad del encargo también considerará lo siguiente:
 - (a) la evaluación por el equipo del encargo de la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo de auditoría;
 - (b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones complejas o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
 - (c) si la documentación de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref.: Apartado A28–A31)

...

Aplicación y otro material explicativo

Realización de los encargos

Revisión de control de calidad de los encargos

...

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 20)

- A26. Prestar una especial atención a los cambios en las circunstancias permite al socio del encargo determinar las situaciones en las que es necesaria una revisión de control de calidad del encargo, aunque al inicio del encargo no fuera requerida dicha revisión.
- A27. La extensión de la revisión de control de calidad del encargo puede depender, entre otros aspectos, de la complejidad del encargo de auditoría, de si la entidad es o no una entidad cotizada y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo en relación con el encargo de auditoría y su realización.

A27a. Cuando la NIA 701⁶ aplica, las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo al formular el informe del auditor incluye el determinar:

- Las cuestiones clave de auditoría a ser incluidas en el informe del auditor;
- Las cuestiones clave de auditoría que no serán comunicadas en el informe del auditor de conformidad con el apartado 14 de la NIA 701, en su caso; y
- Si es aplicable, en función de los hechos y circunstancias de la entidad y de la auditoría, de que no hay cuestiones clave de auditoría para comunicarse en el informe del auditor.

Además, la revisión del informe del auditor propuesto de conformidad con el apartado 20(b) incluye una consideración de la redacción propuesta para incluirse en la sección de cuestiones clave de auditoría.

Revisión de control de calidad del encargo de entidades cotizadas (Ref: Apartado 21)

- A28. Como otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo que pueden ser consideradas en la revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada cabe citar:
- Los riesgos significativos detectados durante el encargo de acuerdo con la NIA 315 (Revisada)⁷, y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA 330,⁸ incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a este de acuerdo con la NIA 240.⁹
 - Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
 - La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas detectadas durante la realización de la auditoría.
 - Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.

Estas mismas cuestiones, según las circunstancias, también pueden ser aplicables en las revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de los estados financieros de otras entidades.

⁶ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

⁷ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

⁸ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

⁹ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 20-21)

- A29. Además de las auditorías de los estados financieros de entidades cotizadas, la revisión de control de calidad del encargo es aplicable a otros encargos de auditoría que cumplan los criterios establecidos por la firma de auditoría que determinen que el encargo está sujeto a una revisión de control de calidad. En algunos casos, puede ocurrir que ninguno de los encargos de auditoría de la firma reúna los criterios por los que estaría sujeto a dicha revisión.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 20-21)

- A30. En el sector público, un auditor designado por ley (por ejemplo, un Interventor General u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del Interventor General), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, cuando proceda, la selección del revisor de control de calidad del encargo se hará atendiendo a la necesidad de independencia con respecto a la entidad auditada y a la capacidad del revisor de control de calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.
- A31. Las entidades cotizadas a las que se refieren los apartados 21 y A28 no se encuentran habitualmente en el sector público. No obstante, pueden existir otras entidades del sector público que sean significativas debido a su tamaño, a su complejidad o a aspectos de interés público y que, en consecuencia, cuenten con un amplio espectro de interesados. Como ejemplos, cabe citar las sociedades estatales y las empresas de servicios públicos. Las transformaciones continuas dentro del sector público también pueden dar lugar a nuevos tipos de entidades significativas. No existen criterios objetivos fijos que puedan servir de base para la determinación de la significatividad. No obstante, los auditores del sector público evalúan qué entidades pueden tener la significatividad suficiente para que sea necesario realizar una revisión de control de calidad del encargo.

NIA 230, Documentación de auditoría

Nota: Cuando las NIA fueron clarificadas, todas tuvieron la misma fecha de entrada en vigor. Ahora que algunas de las NIA (normas nuevas o revisadas de presentación de informes del auditor) tienen una fecha de vigencia diferente, la fase "en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009 ..." se suprime en el anexo de la NIA 230.

Aplicación y otro material explicativo

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref: Apartado 8(c))

- A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:
- Las bases para las conclusiones del auditor, cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores, y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.

- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos (por ejemplo, la razonabilidad de estimaciones contables significativas).
 - La base para las conclusiones del auditor acerca de la autenticidad de un documento cuando se lleva a cabo una investigación adicional (como hacer un uso adecuado de un experto o de los procedimientos de confirmación) en respuesta a las condiciones detectadas durante la auditoría que causaron que el auditor crea que el documento no puede ser auténtico.
- Cuando la NIA 701 aplica,¹⁰ la determinación del auditor de las cuestiones clave de auditoría o la determinación de que no existen cuestiones clave de auditoría que comunicar.

¹⁰ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

Ejemplos de informes del auditor que contienen opiniones modificadas

Nota: A lo largo de los ejemplos de informes del auditor, la sección de Opinión se ha posicionado primero de conformidad con la NIA 700 (Revisada), y la sección de Fundamentos de la opinión está colocado inmediatamente después de la sección de Opinión. También, la primera y última oración que se incluye en la sección de responsabilidades del auditor esta ahora incluida como parte de la sección de Fundamentos de la opinión.

Ejemplo 1:

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad no cotizada que usa un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600¹ no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de las responsabilidades de la dirección por los estados financieros de conformidad con la NIA 210.²
- El auditor no presencié el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.
- Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad.³
- La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.
- En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o regulatorias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).⁴

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).*

² NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

³ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

⁴ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento.*

- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.⁵
- Se presentan las cifras correspondientes, y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe del auditor predecesor en lo relativo a las cifras y ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los Estados Financieros⁶

Opinión con salvedades

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

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de

⁵ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

⁶ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otras cuestiones

Los estados financieros de la Compañía ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Responsabilidades de la dirección⁷ y de los encargados del gobierno de la entidad **Responsabilidad por los estados financieros⁸**

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁹ – ver Ejemplo 1 en la NIA 700 (Revisada).]

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁰ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.~~

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros

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

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.~~

~~Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹¹ de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que adecuados en función de las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión.~~

⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁸ A través de estos ejemplos de informes del auditor, los u otros términos que la dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica.

⁹ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor, sobre los estados financieros*

¹⁰ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

¹¹ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: “Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiado en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.”

~~sobre la efectividad del control interno de la entidad.¹² Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.~~

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

~~[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]~~

~~Auditor Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular~~

~~[Dirección del auditor]~~

~~[Fecha ~~del informe del auditor~~]~~

¹² En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Ejemplo 2:

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad no cotizada que usa un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del período actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.
- Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad.¹³
- La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.
- Se considera adecuada a las circunstancias una opinión con salvedades en relación con los resultados y flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Se presentan las cifras correspondientes, y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe del auditor predecesor en lo relativo a las cifras y ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

¹³ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los Estados Financieros¹⁴

Opinión

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

Opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en el párrafo la sección de Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, el estado del resultado global y el estado de flujos de efectivo adjuntos, expresan la imagen fiel de (o *presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) los resultados y los flujos de efectivo de la Compañía ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Opinión sobre la situación financiera

En nuestra opinión, el estado de situación financiera adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresa la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

Fundamentos para las opiniones incluyendo fundamento para la opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

Fuimos nombrados auditores de la Compañía el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión no modificada sobre la situación financiera y para nuestra opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo.

¹⁴ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios".

Otras cuestiones

Los estados financieros de la Compañía ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Responsabilidades de la dirección¹⁵ y de los encargados del gobierno de la entidad **Responsabilidad por los estados financieros¹⁶**

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

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁷ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.~~

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros

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

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.~~

¹⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁶ U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”.

~~Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹⁸ de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que adecuados en función de las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.¹⁹ Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como evaluar la presentación general de los estados. Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión no modificada sobre la situación financiera y para nuestra opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo.~~

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

~~[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]~~

Auditor Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

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

Aplicación y otro material explicativo

Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos (Ref: Apartado 15)

Criterios de reconocimiento y medición

Reconocimiento de las estimaciones contables en los estados financieros (Ref: Apartado 17(a))

...

¹⁸ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros de la entidad que presentan una imagen fiel para poder diseñar procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno."¹⁹ En circunstancias cuando el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno en relación con la auditoría de los estados financieros, esta frase tendría la siguiente redacción: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de financieros que dan una imagen fiel para poder diseñar los procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias"²⁰ La NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente*

¹⁹ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".²⁰

ISA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente*

A114. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se centra en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. Incluso en el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que este tratamiento es adecuado, puede ser necesario revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias. Cuando sea aplicable, el auditor también puede determinar que hay una necesidad de llamar la atención de los lectores que se identificó que una estimación contable tiene una alta significativa incertidumbre en la estimación incluyendo un párrafo de énfasis. párrafo en el informe del auditor es una cuestión clave de auditoría a ser comunicada en el informe del auditor de conformidad con la NIA 701,²⁰ o puede considerar necesario el incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor (ver NIA 706 (Revisada)).²¹ La NIA 706²² establece requerimientos y proporciona orientaciones referentes a dichos párrafos. Si la cuestión se determina como ser una cuestión clave de auditoría, la NIA 706 (Revisada) prohíbe al auditor el incluir un párrafo de énfasis en el informe del auditor.²³

NIA 580, Manifestaciones escritas.

Nota: Cuando las NIA fueron clarificadas, todas tuvieron la misma fecha de entrada en vigor. Ahora que algunas de las NIA (normas nuevas o revisadas de presentación de informes del auditor) tienen una fecha de vigencia diferente, la frase "en vigor para auditorías de estados financieros por los periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009..." se suprime en el anexo de la NIA 580.

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

Anexo 1

(Ref.: Apartado A19)

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

Nota: A lo largo de los ejemplos de informes del auditor, la sección de Opinión se ha posicionado primero de conformidad con la NIA 700 (Revisada), y la sección de Fundamentos de la opinión está colocado inmediatamente después de la sección de Opinión. También, la primera y última oración que se incluye en la sección de responsabilidades del auditor esta ahora incluida como parte de la sección de Fundamentos de la opinión.

²⁰ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

²¹ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.*

²² NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.*

²³ NIA 706 (Revisada), apartado 8(b).

Ejemplo - Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que cotiza, utilizando un marco de presentación fiel. La auditoría es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 aplica).
- Los estados financieros consolidados son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección sobre los estados financieros consolidados de la NIA 210.
- -En este ejemplo, El equipo del encargo del grupo no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relativa a un componente significativo contabilizado por el método de participación (reconocido por \$15 millones en el estado de posición financiera, el cual refleja activos totales por \$60 millones) debido a que equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, la dirección, o al auditor del componente.
- El equipo del encargo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.

Ejemplo de una opinión con salvedades donde el equipo del encargo del grupo no pudo auditar apropiadamente

- En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.¹
- El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores comprende todos los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

¹ Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

~~Evidencia en la cual basar la opinión de auditoría.~~

~~En este ejemplo, el equipo del encargo del grupo no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada relativa a un componente significativo contabilizado por el método de participación (reconocido por \$15 millones en el estado de posición financiera, el cual refleja activos totales por \$60 millones) debido a que el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, la dirección, o al auditor del componente.~~

~~El equipo del encargo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.~~

~~A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.~~

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados²

Opinión con salvedades

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

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

Fundamento de la opinión con salvedades

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

² El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

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

Responsabilidades de la dirección³ y de los encargados del gobierno de la entidad
Responsabilidad por los estados financieros consolidados⁴

[Informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁵ – ver Ejemplo 2 en la NIA 700 (Revisada).]

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera⁶ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.~~

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros consolidados

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

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de⁷ de los estados financieros consolidados para poder diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad~~

³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁴ A través de estos ejemplos de informes del auditor, los ~~u otros~~ términos que la dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica.

⁵ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor, sobre los estados financieros*

⁶ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ..."⁷ En el caso de la nota al pie 3 podría decir: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los 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."

⁷ En el caso de la nota 3, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los 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."

del control interno de la entidad.⁸ Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

Auditor ~~F~~Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

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

Requerimientos del

informe del auditor

Cifras correspondientes

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref.: Apartado A7a)

...

Estados financieros comparativos

...

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que, previamente, se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión, en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706 (Revisada).

⁸ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros consolidados, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de estados financieros consolidados para poder diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias." En el caso de la nota 3, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados que dan una imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias."⁹ La NIA 705(Revisada), Opinión modificada en el informe del auditor independiente

...

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref.: Apartado A12)

Aplicación y otro material explicativo

Informe del auditor

Cifras correspondientes

Estados financieros del periodo anterior no auditados Apartado 14)

A7a. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).⁹ Si el auditor encuentra dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones materiales que afecten a los estados financieros del periodo actual, el auditor puede determinar que esto es una cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.¹⁰

...

Estados financieros comparativos

...

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 19)

A12. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, la NIA 705 (Revisada) requiere al auditor expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encuentra dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones materiales que afecten a los estados financieros del periodo actual, el auditor puede determinar que esto es una cuestión clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.

Anexo

Ejemplos de informes del auditor

Nota: A lo largo de los ejemplos de informes del auditor, la sección de Opinión se ha posicionado primero de conformidad con la NIA 700 (Revisada), y la sección de Fundamentos de la opinión está colocado inmediatamente después de la sección de Opinión. También, la primera y última

⁹ NIA 705 (Revisada), *Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente*

¹⁰ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente*

oración que se incluye en la sección de responsabilidades del auditor esta ahora incluida como parte de la sección de Fundamentos de la opinión.

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes (Ref: Apartado A5)

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

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad no cotizada que usa un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600¹¹ no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de las responsabilidades de la dirección por los estados financieros de conformidad con la NIA 210.¹²
- El informe del auditor sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).¹³
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.¹⁴
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los Estados Financieros¹⁵

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC (la Compañía), que comprenden el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de

¹¹ NIA 600, *Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

¹² NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

¹³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

¹⁴ NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente

¹⁵ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y las notas a los estados financieros, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que motivó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección¹⁶ y de los encargados del gobierno de la entidad **Responsabilidad por los estados financieros consolidados¹⁷**

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

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de éstos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera,¹⁸ y por el control interno que el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o a error.~~

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros

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

¹⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁷ A través de estos ejemplos de informes del auditor, los ~~u otros~~ términos que la dirección y los encargados del gobierno de la entidad pueden ser reemplazados por otros términos apropiados en el contexto del marco legal en la jurisdicción específica.

¹⁸ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...". 19 En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor toma en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel de la entidad¹⁹ de los estados financieros para poder diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.²⁰ Una auditoría también incluye la evaluación de lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

Auditor *Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular*

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

¹⁹ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor toma en cuenta el control relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

²⁰ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias." ²¹ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en las circunstancias cuando el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios" no aplica.

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes (Ref: Apartado A5)

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, las siguientes circunstancias ~~lo describe en el apartado 11(b)~~ incluido lo siguiente se asumen:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad no cotizada que usa un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- El informe del auditor sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual son inmateriales pero requieren que se exprese una opinión modificada debido a los efectos, o posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los Estados Financieros²¹

Opinión con salvedades

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

²¹ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Compañía ABC durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección²² y de los encargados del gobierno de la entidad **Responsabilidad por los estados financieros²³**

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

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁴ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.~~

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros

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

²²

²³ U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁴ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."²⁵ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Estas normas requieren que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor toma en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel de la entidad²⁵ de los estados financieros para poder diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.²⁶ Una auditoría también incluye la evaluación de lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

Auditor Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

²⁵ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor toma en cuenta el control relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

²⁶ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias." ²⁷ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en las circunstancias cuando el segundo subtítulo

"Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios" no aplica.

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes (Ref: Apartado A7)

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, las siguientes circunstancias ~~incluido lo siguiente~~ se asumen:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad no cotizada que usa un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- El auditor ha concluido que es apropiada una conclusión no modificada (es decir, "limpia") con base a la evidencia de auditoría obtenida.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Se presentan las cifras correspondientes, y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor.
- Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe del auditor predecesor en lo relativo a las cifras y ha decidido hacerlo.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los Estados Financieros²⁷

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Compañía ~~ABC~~ al 31 de diciembre de 20X1, así

²⁷ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios".

como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección *Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Otras cuestiones

Los estados financieros de la Compañía ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Responsabilidades de la dirección²⁸ y de los encargados del gobierno de la entidad Responsabilidad por los estados financieros²⁹

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

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera³⁰ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.~~

Responsabilidad Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros

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

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.~~

~~Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar las bases~~

²⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁹ U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁰ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...". ³¹ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

~~Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor toma en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel de la entidad³¹ de los estados financieros para poder diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.³² Una auditoría también incluye la evaluación de lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.~~

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

~~[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]~~

Auditor *F*Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

³¹ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor toma en cuenta el control relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

³² En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias." ³³ El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en las circunstancias cuando el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios" no aplica.

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos (Ref: Apartado A9)

Para efectos de este ejemplo de informe del auditor, las siguientes ~~circunstancias lo descrito en el apartado 15(b) incluido lo siguiente~~ se asumen:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad no cotizada que usa un marco de presentación fiel. La auditoría no es una auditoría de grupo (es decir, la NIA 600 no aplica).
- Los estados financieros son preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de propósito general).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros que recoge la NIA 210.
- Se requiere al auditor que informe sobre los estados financieros del periodo actual y sobre los estados financieros del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.
- El informe del auditor sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.
- La cuestión que motivó la opinión modificada no ha sido resuelta.
- Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales tanto para los estados financieros del periodo actual como para los estados financieros del periodo anterior y requieren una opinión modificada.
- Los requerimientos de ética relevantes que aplican a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- No se requiere al auditor, o no ha decidido, comunicar las cuestiones clave de auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros difieren de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

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

Informe sobre la auditoría de los Estados Financieros³³

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros ~~adjuntos~~ de la Compañía ABC (la Compañía), que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, los estados del resultado global, los estados de cambios en el patrimonio neto y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los

³³ El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios”.

ejercicios terminados en dichas fechas, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

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

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades bajo esas normas se describen más a fondo en la sección Responsabilidades del auditor por la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Compañía de conformidad con los requerimientos éticos que son relevantes para nuestra auditoría de estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido con nuestras otras responsabilidades éticas de conformidad con éstos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección³⁴ y de los encargados del gobierno de la entidad. **Responsabilidad por los estados financieros³⁵**

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

~~La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera³⁶ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material debida a fraude o error.~~

Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de estados financieros

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

~~Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos~~

³⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁵ U otros términos adecuados según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁶ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."²⁷ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales de los estados financieros, ya sean por fraude o error, diseñar y realizar los procedimientos de auditoría que respondan a esos riesgos, y obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada para proporcionar las bases para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor toma en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel de la entidad³⁷ de los estados financieros para poder diseñar procedimientos de auditoría que son apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.³⁸ Una auditoría también incluye la evaluación de lo apropiado de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la dirección, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Informe sobre otros requerimientos legales o regulatorios.

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

[La estructura y contenido de esta sección del informe del auditor variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

Auditor Firma en nombre de la firma de auditoría, el nombre personal del auditor, o ambos, como sea apropiado en la jurisdicción en particular

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe del auditor]

³⁷ En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor toma en cuenta el control relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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."

³⁸ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad del estado financiero, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Normas Internacionales de Auditoría™, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento™, Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión™, Normas Internacionales de Servicios Relacionados™,

Las Normas Internacionales de Control de Calidad™, Las Notas Internacionales de Practicas de Auditoría™, los Borradores en Fase de Consulta, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAESB™ son publicados por y con derechos de autor de la IFAC®.

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

Los logotipos del IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board'®, 'IAASB', 'International Standard on Auditing™', 'ISA™', 'International Standard on Assurance Engagements™', 'ISAE™', 'International Standards on Review Engagements', 'ISRE™', 'International Standards on Related Services', 'ISRS™', 'International Standards on Quality Control', 'ISQC™', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN™', el logotipo del IFAC, International Federation of Accountants®', e 'IFAC' son marcas registradas

marcas registradas y de marcas de servicio del IFAC.

Copyright © Enero 2015 por la IFAC®. Todos los derechos reservados. Se requiere permiso del IFAC® para reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de éste documento, excepto lo permitido por la ley. Contacto: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-191-2

Publicado por:



BORRADOR NO OFICIAL

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org