

Norma Internacional de Auditoría 600

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

(NIA-ES 600)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9-10
Requerimientos	
Responsabilidad	11
Aceptación y continuidad	12-14
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	15-16
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	17-18
Conocimiento del auditor de un componente	19-20
Importancia relativa	21-23
Respuestas a los riesgos valorados	24-31
Proceso de consolidación	32-37
Hechos posteriores al cierre	38-39
Comunicación con el auditor de un componente	40-41
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	42-45
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	46-49
Documentación	50
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo	A1
Definiciones	A2-A7
Responsabilidad	A8-A9

Aceptación y continuidad	A10-A21
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	A22
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	A23-A31
Conocimiento del auditor de un componente	A32-A41
Importancia relativa	A42-A46
Respuestas a los riesgos valorados.....	A47-A55
Proceso de consolidación	A56
Comunicación con el auditor de un componente.....	A57-A60
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	A61-A63
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	A64-A66
Anexo 1: Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del en- cargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento	
Anexo 3: Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	
Anexo 4: Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente	
Anexo 5: Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de ins- trucciones del equipo del encargo del grupo	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600, «Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)», 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. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a las auditorías de grupos. Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
2. Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, un auditor puede pedir a otro auditor que presencie el recuento de las existencias o inspeccione los activos fijos físicos situados en un lugar lejano.
3. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo del encargo del grupo puede decidir utilizar la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo; en este caso, los requerimientos de esta NIA son también de aplicación. (Ref: Apartado A1)

4. De conformidad con lo establecido en la NIA 220¹, se requiere que el socio del encargo del grupo se satisfaga de que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas. El socio del encargo del grupo también es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo.
5. El socio del encargo del grupo aplicará los requerimientos de la NIA 220 independientemente de si es el equipo del encargo del grupo o el auditor de un componente quien realiza el trabajo sobre la información financiera de dicho componente. Esta NIA facilita al socio del encargo del grupo el cumplimiento con los requerimientos de la NIA 220 cuando los auditores de los componentes realizan el trabajo sobre la información financiera de dichos componentes.
6. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material en los estados financieros y del riesgo de que el auditor no detecte dicha incorrección². En la auditoría de un grupo, esto incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera del componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el equipo del encargo del grupo pueda no detectar dicha incorrección. Esta NIA expone los hechos que el equipo del encargo del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en los procedimientos de valoración del riesgo y en los procedimientos de auditoría posteriores aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de éstos. El propósito de esta participación es la obtención de evidencia de auditoría adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Fecha de entrada en vigor

7. *Apartado suprimido*

Objetivos

8. Los objetivos del auditor son los siguientes:
 - (a) determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y
 - (b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo
 - (i) la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y
 - (ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

¹ NIA 220, «Control de calidad de la auditoría de estados financieros», apartados 14 y 15.

² NIA 200, «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», apartado A32.

Definiciones

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:

- (a) **Componente:** una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo (Ref: Apartados A2-A4)
- (b) **Auditor del componente:** auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente. (Ref: Apartado A7)

También incluye al auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales de un componente del grupo, requerida legalmente o por otro motivo, cuando el equipo del encargo del grupo decida utilizar dicho trabajo de auditoría realizado como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 3 y A1 de esta NIA.

- (c) **Dirección del componente:** la dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.
- (d) **Importancia relativa del componente:** la importancia relativa para un componente determinada por el equipo del encargo del grupo.
- (e) **Grupo:** todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.
- (f) **Auditoría del grupo:** la auditoría de los estados financieros del grupo.
- (g) **Opinión de auditoría del grupo:** la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- (h) **Socio del encargo del grupo:** el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.
- (i) **Equipo del encargo del grupo:** los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.
- (j) **Estados financieros del grupo:** los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término «estados financieros del grupo» también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante pero se encuentran bajo control común.

A efectos de las NIAs adaptadas para su aplicación en España, los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolida-

dos y a otros estados o documentos contables consolidados definidos en el artículo 5 del TRLAC.

En relación con la referencia a estados financieros combinados incluida en esta definición, hay que tener en cuenta que el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 2.1 del TRLAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; no obstante, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad.

-
- (k) Dirección del grupo: la dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
 - (l) Controles del grupo: controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.
 - (m) Componente significativo: componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material. (Ref: Apartados A5-A6)
10. La referencia al «marco de información financiera aplicable» debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo. La referencia al «proceso de consolidación» incluye:
- (a) el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de la información financiera de los componentes en los estados financieros del grupo mediante consolidación, consolidación proporcional o los métodos contables de la participación o del coste; y
 - (b) la agregación en unos estados financieros combinados de la información financiera de componentes que no tienen una dominante pero que están bajo control común.

Requerimientos

Responsabilidad

11. El socio del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias³. Por ello, el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia al auditor de un componente, a menos que disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención. Si dicha mención es obligatoria en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la mención realizada no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría sobre el grupo. (Ref: Apartados A8-A9)

³ NIA 220, apartado 15.

Aceptación y continuidad

12. Al aplicar la NIA 220, el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el equipo del encargo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A10-A12)
13. Si el socio del encargo del grupo concluye que:
 - (a) al equipo del encargo del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
 - (b) el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo⁴, el socio del encargo del grupo deberá:
 - en el caso de un nuevo encargo, no aceptar el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
 - en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A13-A19)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en lo que respecta a restricciones impuestas por la dirección, debe tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 4, 5 y 25.2 f) del TRLAC y en su normativa de desarrollo. Asimismo, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Términos del encargo

14. El socio del encargo del grupo acordará los términos del encargo de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 210⁵. (Ref: Apartados A20-A21)

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría

15. El equipo del encargo del grupo establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 300⁶.
16. El socio del encargo del grupo revisará la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. (Ref: Apartado A22).

⁴ NIA 705, «Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente».

⁵ NIA 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría».

⁶ NIA 300, «Planificación de la auditoría de estados financieros», apartados 7-12.

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno⁷. El equipo del encargo del grupo deberá:
 - (a) mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos, así como de los controles del grupo, durante la fase de aceptación o continuidad; y
 - (b) obtener conocimiento del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes. (Ref: Apartados A23-A29)
18. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento suficiente para:
 - (a) confirmar o modificar la identificación inicialmente realizada de los componentes que probablemente sean significativos; y
 - (b) valorar los riesgos de incorrección en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error⁸. (Ref: Apartados A30-A31)

Conocimiento del auditor de un componente

19. Si el equipo del encargo del grupo prevé solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera del componente, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento sobre las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A32-A35)
 - (a) Si el auditor del componente conoce y cumplirá los requerimientos de ética que sean aplicables para la auditoría del grupo y, en especial, si dicho auditor es independiente. (Ref: Apartado A37)
 - (b) La competencia profesional del auditor del componente. (Ref: Apartado A38)
 - (c) Si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - (d) Si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores. (Ref: Apartado A36)
20. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo, o el equipo del encargo del grupo tenga serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c), el equipo del encargo del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de un trabajo sobre tal información. (Ref: Apartados A39-A41)

⁷ NIA 315, «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno».

⁸ NIA 315.

Importancia relativa

21. El equipo del encargo del grupo determinará lo siguiente: (Ref: Apartado A42)
- (a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
 - (b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, cuando, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, existan determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo en relación con los cuales la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto quepa, razonablemente, prever que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo.
 - (c) La importancia relativa de aquellos componentes en relación con los cuales sus auditores vayan a realizar una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo. La importancia relativa para el componente será inferior a la de los estados financieros del grupo en su conjunto, a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros del grupo supere la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto. (Ref: Apartados A43-A44)
 - (d) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A45)
22. Cuando los auditores de los componentes vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo determinada a nivel del componente. (Ref: Apartado A46)
23. Si un componente está sujeto a auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, y el equipo del encargo del grupo decide utilizar dicha auditoría como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo determinará si:
- (a) la importancia relativa para los estados financieros del componente en su conjunto; y
 - (b) la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente cumplen los requerimientos de esta NIA.

Respuestas a los riesgos valorados

24. El auditor debe diseñar e implementar respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros⁹. El equipo del encargo del grupo determinará el tipo de trabajo a realizar, por él mismo, o por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de los componentes (véanse los apartados 26-29). El equipo del encargo del grupo determinará también la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes (véanse los apartados 30-31).

⁹ NIA 330, «Respuestas del auditor a los riesgos valorados».

25. Si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo operan eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones, el equipo del encargo del grupo realizará pruebas, o solicitará al auditor del componente que realice pruebas, sobre la eficacia operativa de dichos controles.

Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes (Ref: Apartado A47).

Componentes significativos.

26. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo desde el punto de vista financiero, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera de dicho componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
27. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o sus circunstancias específicas, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:
- (a) Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
 - (b) Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A48)
 - (c) Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A49)

Componentes no significativos

28. Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. (Ref: Apartado A50)
29. Si el equipo del encargo del grupo considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo a partir de:
- (a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
 - (b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y
 - (c) los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo, el equipo del encargo del grupo seleccionará algunos componentes que no sean significativos y realizará, o solicitará al auditor del componente que realice, una o más de las actuaciones

siguientes en relación con la información financiera de los componentes individuales seleccionados: (Ref: Apartados A51-A53)

- Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
- Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar.
- Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
- Procedimientos específicos.

El equipo del encargo del grupo variará la selección de componentes a lo largo del tiempo.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref: Apartados A54-A55)

Componentes significativos - Valoración del riesgo

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes actuaciones:

- (a) discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;
- (b) discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

Riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Procedimientos de auditoría posteriores a realizar.

31. En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente sobre el cual el auditor de éste trabaja, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros

del grupo. Sobre la base de su conocimiento del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.

Proceso de consolidación

32. De conformidad con el apartado 17, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la dirección del grupo a los componentes. De conformidad con el apartado 25, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente a solicitud del equipo del encargo del grupo, realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo operan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones.
33. El equipo del encargo del grupo diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo surgidos en el proceso de consolidación. Ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo.
34. El equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, así como si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la dirección. (Ref: Apartado A56)
35. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
36. El equipo del encargo del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 41(c)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.
37. Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Hechos posteriores al cierre

38. Cuando el equipo del encargo del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, el equipo del encargo del grupo, o los auditores de los componentes, aplicarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de los estados financieros del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.
39. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el equipo del encargo del grupo

solicitará a dichos auditores que notifiquen al equipo del encargo del grupo si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

Comunicación con el auditor de un componente

40. El equipo del encargo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al equipo del encargo del grupo. También incluirá lo siguiente (Ref: Apartados A57, A58, A60):
- (a) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo va a utilizar el trabajo de dicho auditor, confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo. (Ref: Apartado A59)
 - (b) Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.
 - (c) En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa del componente (y, si procede, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.
 - (d) Los riesgos significativos de incorrección material, debida a fraude o error, identificados en los estados financieros del grupo, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificado en dicho componente, así como las respuestas del auditor del componente frente a dicho riesgo.
 - (e) Una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o por el equipo del encargo del grupo. El equipo del encargo del grupo determinará si se debe comunicar a los auditores de otros componentes dichas partes vinculadas adicionales.
41. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A60)
- (a) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relativos a la independencia y a la competencia profesional;
 - (b) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo;

- (c) la identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
- (d) la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo;
- (e) una lista de las incorrecciones no corregidas en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya las incorrecciones que estén por debajo del umbral de las incorrecciones claramente insignificantes comunicado por el equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40(c));
- (f) los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;
- (g) una descripción de cualquier deficiencia significativa que haya sido identificada en el control interno del componente;
- (h) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información financiera del componente;
- (i) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo del encargo del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
- (j) los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

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

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

- 42. El equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (véase el apartado 41). El equipo del encargo del grupo:
 - (a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente y, según corresponda, con la dirección del componente o con la dirección del grupo; y
 - (b) determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. (Ref: Apartado A61)
- 43. Si el equipo del encargo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del encargo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

- 44. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que le permita alcanzar conclusio-

nes razonables en las que basar su opinión de auditoría¹⁰. El equipo del encargo del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación, y del trabajo realizado por dicho equipo y por los auditores de los componentes sobre la información financiera de éstos, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartado A62)

45. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del encargo del grupo o comunicada por los auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A63)

Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

46. El equipo del encargo del grupo determinará las deficiencias identificadas en el control interno que deben ser comunicadas a los responsables del gobierno y a la dirección del grupo de conformidad con la NIA 265¹¹. Para ello, el equipo del encargo del grupo considerará:
- (a) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
 - (b) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes; y
 - (c) las deficiencias en el control interno sobre las que los auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del encargo del grupo.
47. En el caso de que el equipo del encargo del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 41(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A64)
48. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. En este caso, el equipo del encargo del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del equipo del encargo del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros del componente, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección del componente, el equipo del encargo del grupo discutirá el asunto con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al au-

¹⁰ NIA 200, apartado 17.

¹¹ NIA 265, «Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad».

ditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva. (Ref: Apartado A65)

En relación con la última frase de este apartado, la recomendación al auditor del componente ha de entenderse dirigida a indicar la conveniencia de obtener evidencia adicional previamente a la emisión del informe.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

49. El equipo del encargo del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260¹² y otras NIA: (Ref: Apartado A66)
- (a) Una descripción general del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.
 - (c) Los casos en que de la evaluación del trabajo del auditor de un componente realizada por el equipo del encargo del grupo hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor.
 - (d) Cualquier limitación en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.
 - (e) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del grupo u otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Documentación

50. El equipo del encargo del grupo incluirá en la documentación de auditoría¹³:
- (a) Un análisis de los componentes, con indicación de aquéllos que sean significativos, y el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes en relación con los componentes significativos, incluido, cuando proceda, en relación con la revisión efectuada por el equipo del encargo del grupo de partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, y sus conclusiones.
 - (c) Las comunicaciones escritas entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del encargo del grupo.

¹² NIA 260, «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad».

¹³ NIA 230, «Documentación de auditoría», apartados 8-11 y apartado A6.

A efectos de la documentación de la auditoría del grupo a que se refiere este apartado, deben tenerse presente los requerimientos específicos establecidos a este respecto en el artículo 5.5 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo

(Ref: Apartado 3)

- A1. Entre los factores que pueden afectar a la decisión del equipo del encargo del grupo de utilizar o no una auditoría requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo se incluyen los siguientes:
- La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros del componente y el aplicado al preparar los estados financieros del grupo.
 - La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de los estados financieros del grupo.
 - La realización a tiempo de la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir con el calendario de información del grupo.

Definiciones

Componente (Ref: Apartado 9(a))

- A2. La estructura de un grupo afecta al modo de identificar los componentes. Por ejemplo, el sistema de información financiera del grupo puede basarse en una estructura organizativa que proporcione información financiera que ha de prepararse por una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos, o entidades participadas contabilizadas por los métodos de la participación o del coste; por un establecimiento principal y una o más divisiones o sucursales; o por una combinación de ambas. Sin embargo, algunos grupos pueden organizar sus sistemas de información financiera por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o por ubicación geográfica. En estos casos, por entidad o unidad de negocio para la cual la dirección del grupo o del componente prepara información financiera que se incluye en los estados financieros del grupo puede entenderse una función, un proceso, un producto o servicio (o grupos de productos o servicios), o una ubicación geográfica.
- A3. Pueden existir varios niveles de componentes dentro del sistema de información financiera del grupo, en cuyo caso puede resultar más apropiado identificar componentes a determinados niveles de agregación en lugar de individualmente.
- A4. Los componentes agregados a un determinado nivel pueden constituir un componente a efectos de la auditoría del grupo; sin embargo, dicho componente puede

también preparar estados financieros del grupo que incorporen la información financiera de los componentes que engloba (es decir, un subgrupo). En consecuencia, varios socios y equipos del encargo del grupo pueden aplicar esta NIA para diferentes subgrupos dentro de un grupo más amplio.

Componente significativo (Ref.: Apartado 9(m))

- A5. A medida que la significatividad financiera individual de un componente aumenta, por lo general, los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo también aumentan. El equipo del encargo del grupo puede aplicar un cierto porcentaje a una referencia elegida, como ayuda para identificar componentes que individualmente tienen significatividad financiera. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias del grupo, pueden ser referencias apropiadas los activos, los pasivos, los flujos de efectivo, los beneficios o el volumen de operaciones del grupo. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede considerar que los componentes que superen el 15% de la referencia elegida son significativos. Un porcentaje mayor o menor puede, sin embargo, considerarse apropiado según las circunstancias.
- A6. El equipo del encargo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente (es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial¹⁴). Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

Auditor de un componente (Ref: Apartado 9(b))

- A7. Un miembro del equipo del encargo del grupo puede realizar un trabajo sobre la información financiera de un componente para la auditoría del grupo a petición del equipo del encargo del grupo. Cuando éste es el caso, este miembro del equipo del encargo se considera también auditor del componente.

Responsabilidad (Ref: Apartado 11)

- A8. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, en ese caso, sean responsables de sus hallazgos, conclusiones u opiniones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.
- A9. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el equipo del encargo del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más compo-

¹⁴ NIA 315, apartados 27-29.

nentes, el párrafo «Fundamento de la opinión modificada» del informe de auditoría de los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad sin referirse al auditor del componente, a menos que dicha referencia sea necesaria para explicar adecuadamente las circunstancias¹⁵.

Aceptación y continuidad

Obtención de conocimiento en la fase de aceptación o continuidad (Ref: Apartado 12)

A10. En el caso de un nuevo encargo, el equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos a partir de:

- la información proporcionada por la dirección del grupo;
- la comunicación con la dirección del grupo; y
- en su caso, la comunicación con el anterior equipo del encargo del grupo, con la dirección del componente o con los auditores de los componentes.

A11. El conocimiento del equipo del encargo del grupo puede incluir los siguientes aspectos:

- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa (es decir, el modo en el que está organizado el sistema de información financiera del grupo).
- Las actividades de negocio de los componentes que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
- La utilización de organizaciones de servicios, incluidos centros de servicios compartidos.
- Una descripción de los controles del grupo.
- La complejidad del proceso de consolidación.
- Si los auditores de los componentes que no forman parte de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, ni de una firma de la red de dicha firma de auditoría, realizarán trabajo sobre la información financiera de alguno de los componentes, y el fundamento de la dirección del grupo para nombrar a más de un auditor.
- Si el equipo del encargo del grupo:
 - tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente, a la información del componente y a los auditores del componente (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
 - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.

A12. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad del equipo del encargo del grupo para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:

¹⁵ NIA 705, apartado 20.

- Cambios en la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- Cambios en las actividades empresariales de los componentes que son significativas para el grupo.
- Cambios en la composición de los responsables del gobierno del grupo, la dirección del grupo o los directivos clave de los componentes significativos.
- Reservas del equipo del encargo del grupo acerca de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- Cambios en los controles del grupo.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable.

Expectativa de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 13)

- A13. Un grupo puede constar únicamente de componentes que no se consideren significativos. En estas circunstancias, el socio del encargo del grupo puede razonablemente esperar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si el equipo del encargo del grupo puede:
- (a) realizar un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes; y
 - (b) participar en el trabajo realizado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de otros componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Acceso a la información (Ref: Apartado 13)

Véase nota aclaratoria al apartado 13 de esta Norma.

- A14. El acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo puede estar restringido por circunstancias que la dirección del grupo no pueda evitar, por ejemplo, debido a normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos, o porque el auditor de un componente deniegue el acceso a la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.
- A15. Aun cuando el acceso a la información esté restringido por las circunstancias, el equipo del encargo del grupo podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; sin embargo, esto será menos probable a medida que aumente la significatividad del componente. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede no tener acceso a los responsables del gobierno, a la dirección o al auditor (incluida la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo) de un componente contabilizado por el método de la participación. Si el componente no es significativo, y el equipo del encargo del grupo dispone de los estados financieros completos del componente, incluido el informe de auditoría de dichos estados financieros, y tiene acceso a la información que posee la dirección

del grupo en relación con dicho componente, el equipo del encargo del grupo puede llegar a concluir que dicha información constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada con relación a dicho componente. Sin embargo, si el componente es significativo, el equipo del encargo del grupo no podrá cumplir con los requerimientos de esta NIA relevantes en las circunstancias de la auditoría de un grupo. Por ejemplo, al equipo del encargo del grupo no le será posible cumplir con el requerimiento de participación en el trabajo del auditor del componente, establecido en los apartados 30 y 31. El equipo del encargo del grupo no podrá, por lo tanto, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con dicho componente. El efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705.

- A16. El equipo del encargo del grupo no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada si la dirección del grupo restringe el acceso de dicho equipo o del auditor de un componente a la información de un componente significativo.
- A17. Aunque el equipo del encargo del grupo pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la restricción se produzca en relación con un componente considerado no significativo, el motivo de la restricción puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. Por ejemplo, puede afectar a la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las indagaciones del equipo del encargo del grupo, y de las manifestaciones de la dirección del grupo al equipo del encargo del grupo.
- A18. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. *(Se ha suprimido la frase referente al sector público)*. En estas circunstancias, esta NIA sigue siendo aplicable a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705.
- A19. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades por la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente significativo contabilizado por el método de la participación, siendo el efecto, a juicio del equipo del encargo del grupo, material pero no generalizado.

Términos del encargo (Ref: Apartado 14)

- A20. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable¹⁶. En los términos del encargo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:
 - la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes no debe restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
 - las comunicaciones importantes entre los auditores del componente, los responsables del gobierno de dicho componente, y la dirección del componente, incluidas

¹⁶ NIA 210, apartado 8.

las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo;

- las comunicaciones importantes entre las autoridades reguladoras y los componentes, relativas a la información financiera, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo; y
- en la medida en que el equipo del encargo del grupo lo considere necesario, debe permitírsele:
 - tener acceso a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes y a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
 - realizar trabajo sobre la información financiera de los componentes o solicitar a los auditores de los componentes que lo realicen.

A21. Las restricciones impuestas en relación con:

- el acceso del equipo del encargo del grupo a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes o a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes, después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo, conllevan la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo que puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. En circunstancias excepcionales, puede incluso llevar a renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría (Ref: Apartado 16)

A22. La revisión por el socio del encargo del grupo de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo es una parte importante del cumplimiento de su responsabilidad de dirigir el encargo de auditoría del grupo.

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento (Ref: Apartado 17)

A23. La NIA 315 contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera

de la entidad¹⁷. El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

Instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes (Ref: Apartado 17)

A24. Para lograr la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo, generalmente, proporciona instrucciones a los componentes. Dichas instrucciones especifican los requerimientos que debe cumplir la información financiera de los componentes que será incluida en los estados financieros del grupo, y, a menudo, incluyen manuales de procedimientos de información financiera y un dossier de consolidación. Un dossier de consolidación generalmente se compone de formularios normalizados destinados a proporcionar información financiera para su incorporación a los estados financieros del grupo. Sin embargo, los dossiers de consolidación generalmente no adoptan la forma de estados financieros completos preparados y presentados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A25. Las instrucciones habitualmente abarcan los siguientes aspectos:

- las políticas contables a aplicar;
- la información a revelar en los estados financieros del grupo, bien por requerimiento legal o por otro motivo, incluidos:
 - la identificación de segmentos y la información sobre ellos;
 - las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
 - las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados;
 - los saldos contables intragrupo; y
- una previsión temporal de presentación de la información.

A26. El equipo del encargo del grupo determinará, con respecto a las instrucciones, entre otras cosas, lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
 - describen adecuadamente las características del marco de información aplicable;
 - prevén información a revelar suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información correspondiente a los segmentos;
 - prevén la identificación de los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; y
 - prevén la aprobación de la información financiera por la dirección del componente.

¹⁷ NIA 315, apartados A17-A41.

Fraude (Ref: Apartado 17)

A27. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, y diseñar e implementar las respuestas apropiadas frente a los riesgos valorados¹⁸. La información utilizada para la identificación de los riesgos de que exista una incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o para identificar los saldos contables, los tipos de transacciones o la información a revelar en relación con los cuales sea probable la existencia de un riesgo de fraude.
- Si existen determinados componentes respecto de los cuales es probable la existencia de un riesgo de fraude.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo controlan los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de los auditores internos (y, si se considera apropiado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del equipo del encargo del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos de fraude. (Ref: Apartado 17)

A28. Los miembros clave del equipo del encargo deben discutir la probabilidad de que exista una incorrección material en los estados financieros debida a fraude o error, prestando una especial atención a los riesgos debidos a fraude. En la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también pueden ser incluidos en estas discusiones¹⁹. La determinación por el socio del encargo del grupo de quién participará en dichas discusiones, del modo y el momento en el que tendrán lugar, así como su extensión, se verá condicionada por factores tales como la experiencia previa con el grupo.

A29. Las discusiones proporcionarán una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidos los controles del grupo.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo.

¹⁸ NIA 240, «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».

¹⁹ NIA 240, apartado 15, y NIA 315, apartado 10.

- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error, así como la manera en que la dirección del grupo y la dirección de un componente podrían proporcionar y ocultar información financiera fraudulenta, y la forma en la que se podría producir una apropiación indebida de los activos de los componentes.
- Identificar las prácticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta, por ejemplo, las prácticas de reconocimiento de ingresos que no se adecuen a lo establecido en el marco de información financiera aplicable.
- Considerar los factores internos y externos identificados que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado en los componentes o sobre la información que indique la existencia de fraude en un componente.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.

Factores de riesgo (Ref: Apartado 18)

- A30. El anexo 3 contiene ejemplos de condiciones o hechos que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos debidos a fraude.

Valoración del riesgo (Ref: Apartado 18)

- A31. La valoración por el equipo del encargo del grupo, a nivel de grupo, de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo se basa en información como la siguiente:

- La información obtenida a partir del conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, y del proceso de consolidación, incluida la evidencia de auditoría obtenida al realizar la evaluación del diseño e implementación de los controles del grupo y de los controles que sean relevantes para la consolidación.
- La información obtenida de los auditores de los componentes.

Conocimiento del auditor de un componente (Ref: Apartado 19)

A32. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento del auditor de un componente sólo cuando prevea solicitar al auditor del componente que realice algún trabajo sobre la información financiera de dicho componente para la auditoría del grupo. Por ejemplo, no será necesario obtener conocimiento de los auditores de aquellos componentes para los que el equipo del encargo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

Procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente y de las fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 19)

A33. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor de un componente se ven afectados por factores tales como la experiencia previa con dicho auditor o el conocimiento previo de aquel, y la medida en la que el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente estén sujetos a políticas y procedimientos comunes, por ejemplo:

- Si el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente comparten:
 - políticas y procedimientos comunes para la realización del trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría);
 - políticas y procedimientos de control de calidad comunes; o
 - políticas y procedimientos de seguimiento comunes.
- La congruencia o similitud de:
 - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
 - la supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo;
 - formación teórica y práctica;
 - organizaciones y normas profesionales; o
 - el idioma y la cultura.

A34. Estos factores interactúan y no son mutuamente excluyentes. Por ejemplo, la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente A, que aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes y una metodología de auditoría común u opera en la misma jurisdicción que el socio del encargo del grupo, puede ser menor que la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente B, que no aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes ni una metodología de auditoría común, o que opera en una jurisdicción extranjera. La naturaleza de los procedimientos aplicados con respecto a los auditores de los componentes A y B puede también ser diferente.

A35. El equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del auditor del componente de distintas formas. En el primer ejercicio de participación del auditor de un componente, el equipo del encargo del grupo puede, por ejemplo:

- evaluar los resultados del sistema de seguimiento del control de calidad cuando dicho equipo y el auditor del componente pertenecen a una firma de auditoría o a una red que opera bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes y cumple con ellos²⁰;
- visitar al auditor del componente para discutir las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- solicitar al auditor del componente que confirme por escrito los aspectos a los que hace referencia el apartado 19(a)-(c); el anexo 4 contiene un ejemplo de confirmación escrita realizada por un auditor de un componente;
- solicitar al auditor del componente que cumplimente cuestionarios sobre las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- discutir acerca del auditor del componente con los colegas de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo o con terceros reputados que tengan conocimiento del auditor del componente; u
- obtener confirmaciones de la organización u organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.

En ejercicios posteriores, el conocimiento del auditor del componente puede basarse en la experiencia previa del equipo del encargo del grupo con dicho auditor. El equipo del encargo del grupo puede solicitar al auditor del componente que confirme si ha cambiado algo en relación con las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c) con respecto al ejercicio anterior.

- A36. En el caso de que se haya establecido un organismo de supervisión independiente para supervisar la actividad de auditoría y para controlar la calidad de las auditorías, el conocimiento del entorno regulador puede facilitar al equipo del encargo del grupo la evaluación de la independencia y competencia del auditor del componente. La información sobre el entorno regulador puede obtenerse del auditor del componente o de la información proporcionada por los organismos de supervisión independientes.

Requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo (Ref: Apartado 19(a))

- A37. Al realizar trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría del grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética que sean aplicables a la auditoría del grupo. Estos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realice una auditoría obligatoria en su jurisdicción. El equipo del encargo del grupo obtendrá, por lo tanto, conocimiento sobre si el auditor del componente comprende, y observará, los requerimientos de ética relevantes para la auditoría del grupo, en grado suficiente para cumplir sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente.

²⁰ Según lo exigido por la 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 nivel de seguridad y servicios relacionados,» apartado 54 o por los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes

Competencia profesional del auditor de un componente (Ref: Apartado 19(b))

A38. El conocimiento de la competencia profesional del auditor de un componente por el equipo del encargo del grupo puede abarcar aspectos tales como:

- si posee conocimiento de las normas de auditoría y demás normas aplicables a la auditoría del grupo que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente;
- si tiene las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos de un sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de ese componente; y
- cuando sea pertinente, si posee conocimiento del marco de información financiera aplicable que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente (las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes a menudo describen las características del marco de información financiera aplicable).

Aplicación del conocimiento del equipo del encargo del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 20)

A39. El equipo del encargo del grupo no puede contrarrestar el hecho de que el auditor de un componente no sea independiente mediante su participación en el trabajo de dicho auditor o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

A40. Sin embargo, el equipo del encargo del grupo sí puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante su participación en el trabajo del auditor del componente o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

A41. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban el acceso a partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo puede solicitar a dicho auditor que supere este obstáculo preparando un memorando que contenga la información relevante.

Importancia relativa (Ref: Apartados 21-23)

A42. El auditor debe²¹:

(a) al establecer la estrategia global de auditoría, determinar:

- (i) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
- (ii) el nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a determinados tipos de

²¹ NIA 320, «Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría,» apartados 10 y 11.

transacciones, saldos contables o información a revelar, si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en relación con los cuales quepa, razonablemente, suponer que la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros; y

- (b) determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

En el contexto de la auditoría de un grupo, la importancia relativa se determina tanto para los estados financieros del grupo en su conjunto, como para la información financiera de los componentes. Para establecer la estrategia global de auditoría del grupo se utiliza la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto.

- A43. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, la importancia relativa determinada para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto. La importancia relativa del componente se utiliza al establecer la estrategia global de auditoría de éste.
- A44. La importancia relativa para el componente se determina para aquellos componentes cuya información financiera va a ser auditada o revisada como parte de la auditoría del grupo, de conformidad con los apartados 26, 27(a) y 29. La importancia relativa para el componente la utiliza el auditor del componente para evaluar si las incorrecciones detectadas y no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.
- A45. Además de la importancia relativa del componente, se fijará un umbral para las incorrecciones. Aquellas incorrecciones identificadas en la información financiera del componente que superen el citado umbral serán comunicadas al equipo de auditoría del encargo del grupo.
- A46. En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente, el auditor de éste (o el equipo del encargo del grupo) determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel de dicho componente. Esto es necesario para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas ni detectadas en la información financiera del componente supere la importancia relativa de éste. En la práctica, el equipo del encargo del grupo puede situar la importancia relativa del componente a este nivel más bajo. Cuando así sea, el auditor del componente utilizará la importancia relativa del componente para valorar los riesgos de incorrección material en la información financiera del componente y diseñar procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados, así como para evaluar si las incorrecciones detectadas son materiales individualmente o de forma agregada.

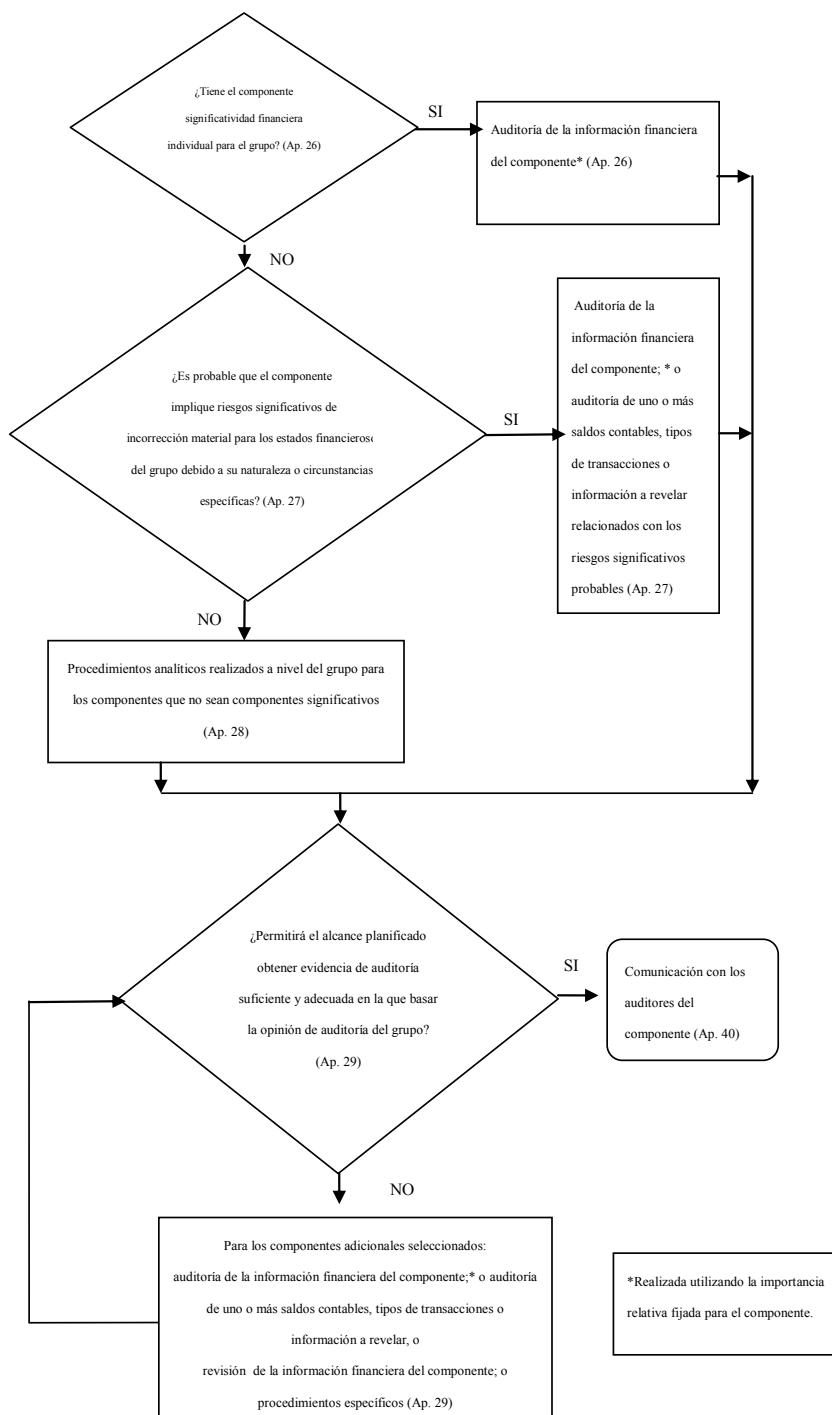
Respuesta a los riesgos valorados

Determinación del tipo de trabajo que debe ser realizado sobre la información financiera de los componentes (Ref: Apartados 26-27)

A47. La determinación por parte del equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de un componente y su participación en el trabajo del auditor del componente se verá condicionada por:

- (a) la significatividad del componente;
- (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- (c) la evaluación por el equipo del encargo del grupo del diseño de los controles del grupo y la determinación de si se han implementado; y
- (d) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

El diagrama muestra de qué modo la significatividad del componente afecta a la determinación por el equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera del componente.



Componentes significativos (Ref: Apartado 27(b) y (c))

- A48. El equipo del encargo del grupo puede identificar un componente como significativo porque sea probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas. En este caso, el equipo del encargo del grupo puede llegar a identificar los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar afectados por los riesgos significativos probables. Cuando así sea, el equipo del encargo del grupo puede decidir realizar, o solicitar que el auditor de un componente realice, una auditoría únicamente de dichos saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar. Por ejemplo, en la situación descrita en el apartado A6, el trabajo a realizar sobre la información financiera del componente puede limitarse a una auditoría de los saldos contables, los tipos de transacciones y la información a revelar afectados por las operaciones en divisas del componente. Cuando el equipo del encargo del grupo solicite al auditor de un componente que realice una auditoría de uno o más saldos contables específicos, tipos de transacciones o información a revelar, la comunicación del equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40) tendrá en cuenta el hecho de que muchas de las partidas de los estados financieros están interrelacionadas.
- A49. El equipo del encargo del grupo puede diseñar procedimientos de auditoría que respondan a un probable riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, en el caso de que sea probable un riesgo significativo de obsolescencia de existencias, el equipo del encargo del grupo puede aplicar, o solicitar al auditor de un componente que aplique, procedimientos de auditoría específicos a la valoración de las existencias de un componente que mantenga un volumen importante de existencias potencialmente obsoletas pero que no sea significativo por otro motivo.

Componentes que no son significativos (Ref: Apartados 28-29)

- A50. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes puede agregarse a varios niveles a efectos de realizar procedimientos analíticos. Los resultados de los procedimientos analíticos sirven para corroborar las conclusiones del equipo del encargo del grupo de que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada de los componentes que no sean significativos.
- A51. La decisión del equipo del encargo del grupo sobre el número de componentes a seleccionar de conformidad con el apartado 29, los componentes concretos a elegir y el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados puede verse afectada por factores tales como los siguientes:
- La extensión de la evidencia de auditoría que se espera obtener sobre la información financiera de los componentes significativos.
 - Si el componente se ha constituido o adquirido recientemente.
 - Si se han producido cambios significativos en el componente.
 - Si los auditores internos han realizado trabajo a nivel del componente y cualquier efecto de dicho trabajo sobre la auditoría del grupo.
 - Si los componentes aplican sistemas y procesos comunes.

- La eficacia operativa de los controles del grupo.
- Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo.
- La significatividad financiera individual del componente o el riesgo originado por el componente en comparación con los otros componentes de esta categoría.
- Si el componente está sujeto a auditoría obligatoria por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo.

La inclusión de un elemento de imprevisibilidad al seleccionar los componentes de esta categoría puede incrementar la probabilidad de identificar incorrecciones materiales en la información financiera de los componentes. La selección de los componentes se varía a menudo de manera cíclica.

- A52. La revisión de la información financiera de un componente puede realizarse de conformidad con las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (International Standard on Review Engagements (ISRE)) 2400²² o 2410²³, adaptadas en la medida en que las circunstancias lo requieran. El equipo del encargo del grupo también puede especificar los procedimientos adicionales a realizar para complementar esta revisión.
- A53. Tal y como se explica en el apartado A13, un grupo puede estar formado sólo por componentes no significativos. En estas circunstancias, el equipo del encargo del grupo puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la que basar la opinión de auditoría del grupo, determinando el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes de conformidad con el apartado 29. Es improbable que el equipo del encargo del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si dicho equipo, o el auditor del componente, sólo realiza pruebas sobre los controles del grupo y aplica procedimientos analíticos a la información financiera de los componentes.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref: Apartados 30-31)

- A54. Los factores que pueden incidir en la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente incluyen:
- (a) la significatividad del componente;
 - (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo; y
 - (c) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

En el caso de un componente significativo o de riesgos significativos identificados, el equipo del encargo del grupo aplicará los procedimientos descritos en los apartados 30 y 31. En el caso de un componente que no sea significativo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente variará según el conocimiento

²² NIER 2400, «Encargo de revisión de estados financieros.»

²³ NIER 2410, «Revisión de información intermedia realizada por el auditor de la entidad.»

que tenga dicho equipo del auditor de ese componente. El hecho de que el componente no sea significativo resultará secundario. Por ejemplo, aun cuando un componente no se considere significativo, el equipo del encargo del grupo puede decidir participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque tenga reservas, que no alcancen el grado de serias, acerca de la competencia profesional del auditor del componente (por ejemplo, carencia de conocimientos específicos del sector), o porque el auditor del componente desarrolle su actividad en un entorno en el que no exista una supervisión activa de los auditores.

- A55. En función del conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor de un componente, las formas de participación en el trabajo del auditor del componente distintas de las que se describen en los apartados 30, 31 y 42 pueden incluir una o más de las siguientes actuaciones:
- (a) Reunión con la dirección del componente o con los auditores del componente para obtener conocimiento del componente y de su entorno.
 - (b) Revisión de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría de los auditores del componente.
 - (c) Aplicación de procedimientos de valoración del riesgo para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en el componente. Estos pueden ser aplicados con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
 - (d) Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Estos pueden diseñarse y aplicarse junto con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
 - (e) Participación en la reunión de cierre y en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.
 - (f) Revisión de otras partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes.

Proceso de consolidación

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 34)

- A56. El proceso de consolidación puede requerir ajustes de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no se someten a los sistemas habituales de procesamiento de transacciones, y pueden no estar sujetos a los mismos controles internos a que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el equipo del encargo del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes puede incluir:
- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y las transacciones subyacentes;
 - determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
 - determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
 - comprobar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Comunicación con el auditor de un componente (Ref: Apartados 40-41)

- A57. Sin una comunicación recíproca efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo. La comunicación clara y oportuna de los requerimientos del equipo del encargo del grupo es la base de una comunicación recíproca eficaz entre el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente.
- A58. Los requerimientos del equipo del encargo del grupo se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones. El anexo 5 contiene orientaciones sobre las cuestiones obligatorias y adicionales que pueden incluirse en dicha carta de instrucciones. La comunicación del auditor del componente con el equipo del encargo del grupo a menudo adopta la forma de un memorando o informe sobre el trabajo realizado. Sin embargo, la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede visitar al auditor del componente para discutir sobre los riesgos significativos identificados o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. No obstante, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.
- A59. Para colaborar con el equipo del encargo del grupo, el auditor del componente, por ejemplo, podría facilitar al equipo del encargo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, si las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben.
- A60. Cuando un miembro del equipo del encargo del grupo sea también auditor de un componente, el objetivo de dicho equipo de comunicarse de forma clara con el auditor del componente puede a menudo lograrse por medios distintos a comunicaciones escritas específicas. Por ejemplo:
- el acceso por el auditor del componente a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría puede ser suficiente para comunicar los requerimientos del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 40; y
 - la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el equipo del encargo del grupo puede ser suficiente para comunicar las cuestiones relevantes para las conclusiones del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 41.

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

Revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente (Ref: Apartado 42(b))

- A61. La documentación de auditoría del auditor de un componente que es relevante para la auditoría del grupo puede variar en función de las circunstancias. A menudo, la atención se centra en la documentación de auditoría correspondiente a los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La extensión de la revisión puede verse afectada por el hecho de que la documentación de auditoría del auditor del componente haya estado sometida a los procedimientos de revisión de la firma de auditoría del auditor del componente.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 44-45)

- A62. Si el equipo del encargo del grupo concluye que no se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo, puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos adicionales. Si esto no fuera posible, el equipo del encargo del grupo podría aplicar sus propios procedimientos a la información financiera del componente.
- A63. La evaluación por el socio del encargo del grupo del efecto agregado de todas las incorrecciones (identificadas por el equipo del encargo del grupo o comunicadas por los auditores de los componentes) permite al socio del encargo del grupo determinar si los estados financieros del grupo en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

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

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 46-48)

- A64. La NIA 240 contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad²⁴.
- A65. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:
- Litigios potenciales.
 - Planes para abandonar activos de explotación que resulten materiales.
 - Hechos posteriores al cierre.
 - Acuerdos legales significativos.

Véase nota aclaratoria al apartado 47 de esta Norma.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref: Apartado 49)

- A66. Las cuestiones que el equipo del encargo del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención de dicho equipo y que éste considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con estos últimos tiene lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(a)-(b) pueden comunicarse después de que el equipo del encargo del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, las cuestiones a las que se refiere el apartado 49(c) pueden comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(d)-(e) pueden comunicarse cuando ocurran.

²⁴ NIA 240, apartados 40-42.

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

En relación con el ejemplo de informe de auditoría que figura en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente: — La NIA, en su versión original, recoge en el anexo un modelo de informe. Sin embargo, este modelo no incluye todos los aspectos que, de acuerdo con el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (R.D.L. 1/2011, de 1 de julio) y con su Reglamento de desarrollo (R.D. 1517/2011, de 31 de octubre), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en vigor en España. — En este sentido, se incluye adicionalmente el modelo de informe adaptado a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas en España en columna paralela a la de la NIA. — A este respecto, debe tenerse en cuenta que el modelo de informe de auditoría adaptado que se presenta en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tiene la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dicho informe. No obstante, la terminología del citado modelo deberá adaptarse atendiendo a la normativa que resulte aplicable a la entidad auditada.
--

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
En este ejemplo, el equipo del encargo grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares USA en el balance de situación, que refleja unos activos totales de 60 millones de dólares USA) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a 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. 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.	En este ejemplo, el equipo del encargo grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (o de puesta en equivalencia) (reconocido por 15 millones de euros en el balance de situación, que refleja unos activos totales de 60 millones de euros) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente. El equipo del encargo del grupo ha leído las cuentas anuales auditadas 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. En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre las cuentas anuales consolidadas del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
	Las circunstancias son, entre otras: • Auditoría de cuentas anuales consolidadas formuladas por el órgano de administración de la sociedad dominante de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría del grupo reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • 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 las cuentas anuales consolidadas. • Adicionalmente a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, el auditor tiene la responsabilidad de opinar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas. En este ejemplo, el informe de gestión emitido concuerda con la información de las cuentas anuales consolidadas auditadas.
INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE [Destinatario correspondiente]	INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de...] [Destinatario correspondiente¹]:
Informe sobre los estados financieros consolidados²⁵ Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC y sus dependientes, que comprenden el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados 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, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. <i>Responsabilidad de la dirección²⁶ en relación con los estados financieros consolidados</i> La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁷, 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.	Informe sobre las cuentas anuales consolidadas Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas adjuntas de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, que comprenden el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada² correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. <i>Responsabilidad de los administradores³ en relación con las cuentas anuales consolidadas</i> Los administradores de la sociedad dominante son responsables de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados consolidados de ABC, S.A. y sociedades dependientes, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
<i>Responsabilidad del auditor</i> 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 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 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 consolidados. 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 presentación²⁸ 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 entidad²⁹. 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. <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> 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 balance de situación 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 de resultados consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó 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.	<i>Responsabilidad del auditor</i> Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas están libres de incorrecciones materiales. Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales consolidadas. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de los administradores de la sociedad dominante de las cuentas anuales consolidadas, 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. 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 de las cuentas anuales consolidadas tomadas en su conjunto. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades. <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> La inversión de la sociedad ABC, S.A. 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 euros en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ de 1 millón de euros se incluye en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC, S.A. en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC, S.A. en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó 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.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
<i>Opinión con salvedades</i> En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», los estados financieros consolidados expresan la imagen fiel de <i>(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)</i> la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 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.	<i>Opinión con salvedades</i> En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de «Fundamento de la opinión con salvedades», las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan la imagen fiel del patrimonio consolidado y de la situación financiera consolidada de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes a 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 el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios [La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor]	Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios El informe de gestión consolidado adjunto del ejercicio 20X1 contiene las explicaciones que los administradores de la sociedad dominante consideran oportunas sobre la situación de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20X1. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad ABC, S.A. y sociedades dependientes. [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas]
Notas: ²⁵ El subtítulo «Informe sobre los estados financieros del grupo» no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, «Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios». ²⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	Notas: ¹ De acuerdo con el artículo 3.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, deberá identificarse las personas que encargaron el trabajo y, en su caso, las personas a las que vaya destinado. Esta última mención podrá eliminarse cuando el nombramiento se haya realizado por la Junta General de Accionistas. ² La denominación de los distintos componentes de las cuentas anuales se adaptará, en su caso, a la empleada por la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte aplicable a la entidad.

Modelo NIA	Modelo adaptado a la normativa española
²⁷ 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 ...»	³ U otro término adecuado según el marco normativo aplicable a la entidad auditada.
²⁸ En el caso de la nota 27, 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 expresen la imagen fiel, 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».	
²⁹ Nota suprimida.	

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.

Anexo 2

(Ref: Apartado A23)

Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de cuestiones; sin embargo, no todas son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:

- Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
- Seguimiento de las operaciones de los componentes y de sus resultados, incluidos los procedimientos de información periódica, que permitan a la dirección del grupo controlar los resultados de los componentes por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
- Un proceso de valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el ries-

- go de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.
- Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.
 - Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y valoración de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
 - Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para todo o parte del grupo.
 - Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.
 - Seguimiento de los controles, incluidas las actividades de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
 - Políticas y procedimientos congruentes, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.
 - Programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude.
 - Acuerdos para asignar poderes y responsabilidad a la dirección de un componente.
2. La auditoría interna puede considerarse parte de los controles del grupo, por ejemplo, cuando la función de auditoría interna está centralizada. La NIA 610²⁵ trata de la evaluación a realizar por el equipo del encargo del grupo en relación con la competencia y objetividad de los auditores internos en el caso de que prevea utilizar su trabajo.

Proceso de consolidación

3. El conocimiento por parte del equipo del encargo del grupo del proceso de consolidación puede cubrir aspectos como los siguientes:

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

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

²⁵ NIA 610, «Utilización del trabajo realizado por los auditores internos,» apartado 9.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener conocimiento de las políticas contables utilizadas por los componentes y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco normativo de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, basados en el marco de información financiera aplicable, que utilizan los componentes para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que los componentes proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de componentes situados en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación, incluidas las fases manuales y automatizadas del proceso, y los controles manuales y programados implantados en las diversas fases del proceso de consolidación.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Asuntos relacionados con los ajustes de consolidación:

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

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

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Una estructura de grupo compleja, especialmente cuando se producen adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles del grupo inexistentes o ineficaces, incluida información de la dirección del grupo inadecuada sobre el seguimiento de las operaciones de los componentes y sus resultados.
- Componentes que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestos a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
- Actividades empresariales de ciertos componentes que conllevan un riesgo alto, como contratos a largo plazo o negociación con instrumentos financieros complejos o innovadores.
- Incertidumbres sobre cuáles son los componentes cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación.
- Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.
- Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores.
- Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de un componente.
- Aplicación por los componentes de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo.
- Componentes con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones.
- Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados.
- Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales.
- Cambios frecuentes de auditores de los estados financieros de los componentes.

Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente

El siguiente texto no pretende ser una carta estándar. Las confirmaciones pueden variar de un auditor de un componente a otro y de un periodo al siguiente.

Las confirmaciones a menudo se obtienen antes de que comience el trabajo sobre la información financiera del componente.

[Membrete del auditor del componente]

[Fecha]

[Al socio del encargo del grupo]

Esta carta se facilita en relación con su auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante] para el ejercicio que termina en [fecha] a efectos de expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo expresan la imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)* la situación financiera del grupo a [fecha], y de sus resultados y flujos de efectivo para el ejercicio cerrado en dicha fecha de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Acusamos recibo de sus instrucciones de fecha [fecha], en las que se nos solicita que realicemos un trabajo específico sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].

Confirmamos que:

1. Podremos cumplir con las instrucciones. / Le informamos de que no podremos cumplir con las siguientes instrucciones [especificar instrucciones] por las siguientes razones [especificar razones].
2. Las instrucciones son claras y las comprendemos. / Le agradeceríamos que nos pudiera aclarar las siguientes instrucciones [especificar las instrucciones].
3. Colaboraremos con usted y le proporcionaremos acceso a la documentación de auditoría relevante.

Tomamos nota de que:

1. La información financiera de [nombre del componente] se incluirá en los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].
2. Puede considerar necesario participar en el trabajo que nos ha solicitado sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].
3. Tiene la intención de evaluar y, si lo considera adecuado, utilizar nuestro trabajo para la auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].

En relación con el trabajo que realizaremos sobre la información financiera de [nombre del componente], un/una [describir el componente, por ejemplo, dependiente totalmente controlada, dependiente, negocio conjunto, entidad participada contabilizada por los métodos de la participación o del coste] de [nombre de la dominante], confirmamos lo siguiente:

1. Tenemos conocimiento de [indicar los requerimientos de ética aplicables] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo, y cumpliremos con estos. En particular, y con respecto a [nombre de la dominante] y a los otros componentes del grupo, somos independientes en el sentido de lo dispuesto en [indicar los requerimientos de ética aplicables] y cumplimos con los requerimientos aplicables de [referirse a la normativa] emitidos por [nombre del organismo regulador].
2. Tenemos conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y [indicar otras normas nacionales aplicables a la auditoría de los estados financieros del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo y llevaremos a cabo nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha] de conformidad con dichas normas.
3. Tenemos las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo conocimientos específicos del sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de este componente.
4. Tenemos conocimiento de [indicar el marco de información financiera aplicable o manual de procedimientos del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo.

Le informaremos de cualquier cambio en las manifestaciones anteriores que se produzca durante el curso de nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente].

[Firma del auditor]

[Fecha]

[Dirección del auditor]

Anexo 5

(Ref: Apartado A58)

Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Las cuestiones que obligatoriamente deben ser comunicadas al auditor del componente de conformidad con esta NIA se muestran en cursiva

Cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- *La solicitud al auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo utilizará el trabajo de dicho auditor, de que confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo.*
- El calendario para completar la auditoría.
- Fechas de las visitas planificadas por la dirección del grupo y por el equipo del encargo

del grupo, y las fechas de las reuniones planificadas con la dirección del componente y con el auditor del componente.

- Una lista de personas clave de contacto.
- *El trabajo a realizar por el auditor del componente, el uso que se va a dar a dicho trabajo, y los acuerdos para coordinar esfuerzos en la fase inicial de la auditoría y durante su desarrollo, incluida la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente.*
- *Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.*
- *En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa para el componente (y, cuando proceda, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.*
- *Una relación de partes vinculadas, preparada por la dirección del grupo, y cualesquiera otras partes vinculadas de las que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento, así como la petición al auditor del componente de que informe en el momento oportuno al equipo del encargo del grupo de las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del encargo del grupo.*
- El trabajo a realizar sobre transacciones intragrupo y beneficios no realizados, y sobre saldos contables intragrupo.
- Orientaciones sobre otras responsabilidades legales de información, por ejemplo, información sobre la afirmación de la dirección del grupo con respecto a la eficacia del control interno.
- Cuando sea probable un desfase entre la terminación del trabajo sobre la información financiera de los componentes y la conclusión del equipo del encargo del grupo sobre los estados financieros del grupo, instrucciones específicas para la revisión de los hechos posteriores al cierre.

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del encargo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre las actividades de control de un sistema de tratamiento de la información que sea común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.
- *Los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente, y una solicitud de que el auditor del componente comunique en el momento oportuno cualesquiera otros riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificados en el componente y la respuesta del auditor del componente a dichos riesgos.*
- Los hallazgos de la auditoría interna, basados en el trabajo realizado sobre los controles en los componentes o relevantes para los componentes.
- Una solicitud de comunicación oportuna de la evidencia de auditoría obtenida a partir del trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes que contradiga la evidencia de auditoría sobre la que basó, en un principio, el equipo del encargo del grupo la valoración del riesgo realizada a nivel de grupo.
- Una solicitud de manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de los componentes del marco de información financiera aplicable, o una declaración de que

- se ha informado sobre las diferencias entre las políticas contables aplicadas a la información financiera del componente y las aplicadas a los estados financieros del grupo.
- Cuestiones que deben ser documentadas por el auditor del componente.

Otra información

- Una solicitud de que se informe al equipo del encargo del grupo en el momento oportuno de lo siguiente:
 - Cuestiones significativas de contabilidad, información financiera y auditoría, incluidas las estimaciones contables y los juicios relacionados con ellas.
 - Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
 - Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
 - Deficiencias significativas en el control interno que el auditor del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente, e información que indique la existencia de fraude.
- Una solicitud de que se notifique al equipo del encargo del grupo cualquier hecho significativo o inusual tan pronto como sea posible.
- *Una solicitud de que las cuestiones incluidas en el apartado 41 se comuniquen al equipo del encargo del grupo cuando el trabajo sobre la información financiera del componente haya sido completado.*